

# **Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Implikationen auf die Steuersouveränität und auf die Steuerverteilungsnormen**

Dissertation  
der Rechtswissenschaftlichen Fakultät  
der Universität Zürich

zur Erlangung der Würde einer Doktorin der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

**Elisabetta Pfister**

von Genestrerio TI

genehmigt auf Antrag von

Prof. Dr. Madeleine Simonek

und

Prof. Dr. René Matteotti

Editions Weblaw, Bern 2019

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung der vorliegenden Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 27. März 2019

Die Dekanin: Prof. Dr. Brigitte Tag

O	Codex
I	Commentatio
II	Colloquium
<b>III</b>	<b>Dissertatio</b>
IV	Doctrina
V	Liber amicorum
VI	Magister
VII	Monographia
VIII	Thesis
IX	Scriptum
X	Anthologia

Editions Weblaw

ISBN 978-3-906940-83-0 (Print)

ISBN 978-3-906940-84-7 (E-Book)

Die Dissertation ist als Internetpublikation auf der Homepage der Zentralbibliothek Zürich erschienen: [www.zb.uzh.ch](http://www.zb.uzh.ch)

© Editions Weblaw, Bern 2019

Alle Rechte sind dem Verlag Editions Weblaw vorbehalten, auch die des Nachdrucks von Auszügen oder einzelnen Beiträgen. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig. Dies gilt insb. für Vervielfältigung, Übersetzung, Mikroverfilmung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Cover: Alice Blumer, Weblaw AG

## **Vorwort**

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Assistentin am Lehrstuhl für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht der Universität Zürich. Für mich war die Erstellung dieser Dissertation Herausforderung und persönlich bereichernde Erfahrung zugleich. Allen Personen, die mich auf vielfältige Art und Weise unterstützt haben, möchte ich an dieser Stelle ganz herzlich danken.

Mein besonderer Dank gilt vorab meiner akademischen Lehrerin Frau Prof. Dr. Madeleine Simonek, die meine Dissertation hervorragend betreut und begutachtet hat. Ich möchte mich weiter bei Herrn Prof. Dr. René Matteotti für die Übernahme des Korreferats bedanken. Dank gebührt ausserdem Dr. dipl. Steuerexperte Peter Hongler für die zahlreichen Hinweise und Inputs sowie für den wertvollen fachlichen Austausch.

Mein grösstes Dankeschön geht an meine Eltern, Carla und Enzo: Sie haben mich auf meinem bisherigen Lebensweg vorbehaltlos unterstützt und gefördert. Dadurch haben sie den Grundstein für meine persönliche und berufliche Entwicklung gelegt. Ohne ihren fortwährenden Ansporn und ihre Geduld wären der erfolgreiche Abschluss meines Studiums sowie meiner Dissertation nicht möglich gewesen. Ganz herzlich bedanke ich mich zudem bei meinem Bruder Lorenzo für seine unbedingte Unterstützung. Dank gebührt weiter Don Oliviero für seine ermutigenden und wertvollen Worte während meiner Ausbildung. Allen Kolleginnen und Kollegen, durch die ich meine Dissertationszeit in schöner Erinnerung behalten werde, sei schliesslich auch gedankt. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Judikatur und Literatur sind bis 30. Juni 2018 berücksichtigt.

Zürich, 27. März 2019

Elisabetta Pfister



# Inhaltsübersicht

Vorwort.....	III
Inhaltsübersicht .....	V
Inhaltsverzeichnis .....	VII
Abkürzungsverzeichnis.....	XVII
Literaturverzeichnis.....	XXVII
Materialienverzeichnis.....	LI
Teil 1: Grundlagen.....	1
Teil 2: Vorgeschlagene Lösungen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft in Lehre und Praxis.....	145
Teil 3: Die Nutzer als neuer Anknüpfungspunkt.....	211
Teil 4: Zusammenfassung der Ergebnisse .....	253



# Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	III
Inhaltsübersicht .....	V
Inhaltsverzeichnis .....	VII
Abkürzungsverzeichnis.....	XVII
Literaturverzeichnis.....	XXVII
Materialienverzeichnis.....	LI
Teil 1: Grundlagen.....	1
Kapitel 1: Einleitung .....	1
Kapitel 2: Die digitale Wirtschaft .....	5
I. Die Grundlagen der digitalen Wirtschaft.....	5
1. Die Informations- und Kommunikationstechnologie als Entstehungsmoment der digitalen Wirtschaft .....	5
2. Der Aufbau der IKT.....	7
2.1 Die «layers» der IKT .....	7
2.2 Die Funktionsweise des Internets .....	7
2.3 Vom World Wide Web... ..	9
2.4. ... bis zu den neuen Entwicklungstrends .....	9
a) Virtuelle Währungen .....	10
b) Internet der Dinge .....	11
c) Weitere Entwicklungstrends .....	12
II. Der Begriff der digitalen Wirtschaft .....	12
III. Die Eigenschaften der digitalen Wirtschaft.....	13
1. Einführung .....	13
2. Mobilität.....	13
3. Netzwerkeffekte .....	14
4. Monopol .....	15
5. Volatilität .....	15
6. Mehrseitige Geschäftsmodelle.....	16

7. Wichtigkeit der Daten.....	17
IV. Die Daten – Eine Analyse.....	18
1. Einführung.....	18
2. Der Datenbegriff.....	19
3. Die Datenarten.....	19
4. Die Datenwertschöpfungskette .....	20
4.1 Einführung.....	20
4.2 Die Datensammlung.....	20
4.3 Die Datenverarbeitung .....	21
4.4 Die Datenverwendung .....	22
5. Der Wert der Daten.....	24
V. Die Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft – Ein Überblick anhand von Beispielen .....	26
1. Einführung.....	26
2. Google, Facebook und die Online-Werbung .....	27
2.1 Einführung.....	27
2.2 Google und die digitale Werbung.....	28
2.3 Facebook und die digitale Werbung .....	29
3. Amazon, Apple und der E-Commerce .....	31
3.1 Einführung.....	31
3.2 Amazon und der indirekte E-Commerce.....	32
3.3 Apple und der (in-)direkte E-Commerce .....	33
4. Airbnb und die Sharing Economy .....	34
4.1 Einführung.....	34
4.2 Airbnb als Vermittlungsplattform.....	35
VI. Auswirkungen auf die allgemeine Wirtschaft und auf das internationale Steuerrecht .....	36
Kapitel 3: Welteinkommensprinzip und Quellenprinzip – Eine Einführung.....	37
I. Dualismus der Steuersysteme .....	37
II. Geschichtliche Entwicklung und gegenwärtige Anwendungslage .....	40
Kapitel 4: Die völkerrechtliche Souveränität.....	43



I. Einführung.....	43
II. Der Begriff der Souveränität.....	43
1. Einführung.....	43
2. Der klassische Staatsbegriff.....	45
3. Die Lehre des « <i>genuine link</i> ».....	48
III. Die Steuersouveränität.....	51
1. Einführung.....	51
2. Der « <i>genuine link</i> » im internationalen Steuerrecht.....	51
IV. Zusammenfassung und Folgerungen .....	53
Kapitel 5: Steuergerechtigkeit, Steuereffizienz und Steuerneutralität .....	55
I. Einführung.....	55
II. Steuergerechtigkeit.....	55
1. Einführung.....	55
2. Das Leistungsfähigkeitsprinzip .....	57
2.1 Einführung.....	57
2.2 Das Leistungsfähigkeitsprinzip beim Vorliegen von grenzüberschreitenden steuerrechtlichen Sachverhalten: Ausgewählte Lehrmeinungen .....	60
a) Einführung.....	60
b) Die Lehre von KLAUS TIPKE .....	60
c) Die Lehre von WOLFGANG SCHÖN .....	62
d) Die Lehre von HARALD SCHAUMBURG.....	63
2.3 Zusammenfassung und Folgerungen .....	65
3. Das Äquivalenz- oder Nutzenprinzip.....	69
3.1 Einführung.....	69
a) Im Allgemeinen.....	69
b) Das individuelle Äquivalenzprinzip als Steuermassstab .....	71
c) Das allgemeine Äquivalenzprinzip als Steuerrechtfertigungsgrund.....	72
d) Der Begriff des Nutzenprinzips.....	73
e) Das Nutzenprinzip auf internationaler Ebene.....	74

3.2	Das Nutzenprinzip beim Vorliegen von grenzüberschreitenden steuerrechtlichen Sachverhalten: Ausgewählte Lehrmeinungen.....	74
a)	Die Lehre von KLAUS VOGEL.....	74
b)	Die Lehre von WOLFGANG SCHÖN.....	76
c)	Die Lehre von PETER HONGLER und PASQUALE PISTONE.....	78
3.3	Zusammenfassung und Folgerungen.....	81
4.	Die zwischenstaatliche Gerechtigkeit.....	85
4.1	Einführung.....	85
4.2	Opfertheoretische und nutzentheoretische Betrachtungsweise.....	86
a)	Die opfertheoretische Betrachtungsweise.....	86
b)	Die nutzentheoretische Betrachtungsweise.....	87
c)	Fazit.....	88
4.3	Auswirkungen des Welteinkommensprinzips und des Quellenprinzips auf die zwischenstaatliche Gerechtigkeit.....	89
a)	Einführung.....	89
b)	Die Lehre von RICHARD und PEGGY MUSGRAVE.....	89
c)	Die Lehre von KLAUS VOGEL.....	90
d)	Die Lehre von HANS VOLKERT VOLCKENS.....	91
e)	Fazit.....	91
4.4	Bevorzugung des Quellenprinzips bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	92
4.5	Zusammenfassung und Folgerungen.....	94
III.	Steuereffizienz und Steuerneutralität.....	95
1.	Einführung.....	95
1.1	Steuereffizienz und Steuerneutralität als steuerpolitische Orientierungsprinzipien.....	95
1.2	Freistellungs- bzw. Befreiungsmethode versus Anrechnungsmethode.....	97
a)	Einführung.....	97
b)	Freistellungs- bzw. Befreiungsmethode.....	97
c)	Anrechnungsmethode.....	98

1.3 Kapitalexport-, Kapitalimport- und Kapitaleigner- neutralität: Ein Überblick.....	99
2. Kapitalexportneutralität .....	100
2.1 Einführung.....	100
2.2 Argumente pro Kapitalexportneutralität.....	100
2.3 Argumente contra Kapitalexportneutralität.....	101
3. Kapitalimportneutralität.....	102
3.1 Einführung.....	102
3.2 Argumente pro Kapitalimportneutralität .....	102
3.3 Argumente contra Kapitalimportneutralität .....	104
4. Kapitaleignerneutralität.....	105
5. Zwischenstaatliche Neutralität .....	106
6. Zusammenfassung und Folgerungen.....	108
IV. Zusammenfassung und Ausblick.....	112
Kapitel 6: Das Konzept der Quelle .....	114
I. Einführung.....	114
II. GEORG VON SCHANZ und die wirtschaftliche Zugehörigkeit: Der Ursprung des Konzepts der Quelle .....	115
III. Das Konzept der Quelle nach Lehre und Praxis.....	117
1. Einführung .....	117
2. Das Konzept der Quelle nach dem Völkerbund.....	117
3. Das Konzept der Quelle nach HORST WALTER ENDRISS.....	121
3.1 Die Beschränkung auf einen einzigen Anknüpfungspunkt: Der Ort des Ursprungs.....	121
3.2 Die Feststellung des Ursprungsortes .....	123
4. Das Konzept der Quelle nach KLAUS VOGEL .....	125
5. Das Konzept der Quelle und Ursprung nach ERIC KEMMEREN.....	127
5.1 Quellenprinzip vs. Ursprungsprinzip.....	127
5.2 Ursprungsprinzip und E-Commerce .....	130
6. Das Konzept der Quelle nach dem OECD-Musterabkommen.....	133
6.1 Zweck, Funktion und Aufbau des OECD-Musterabkommens...	133

6.2 Die Rolle der Verteilungsnormen des OECD-Musterabkommens.....	134
6.3 Die Quellenregeln des OECD-Musterabkommens.....	135
7. Das Konzept der Quelle nach schweizerischem Steuerrecht.....	137
IV. Zusammenfassung und Schlussbetrachtung.....	138
Kapitel 7: Zusammenfassung des ersten Teils.....	142
Teil 2: Vorgeschlagene Lösungen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft in Lehre und Praxis.....	145
Kapitel 1: Einführung.....	145
Kapitel 2: Die OECD und die Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft.....	147
I. Die Ministerkonferenz von Ottawa als Diskussionszünder.....	147
II. Das BEPS-Projekt.....	148
III. BEPS-Aktionspunkt 1 – Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft.....	150
1. Prämissen.....	150
2. Die Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft.....	151
3. Die Lösungsvorschläge.....	153
3.1 Übersicht.....	153
3.2 Wesentliche wirtschaftliche Präsenz.....	153
3.3 Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen.....	155
3.4 Einführung einer Verbrauchssteuer.....	157
IV. Beeinflussung der anderen BEPS-Aktionspunkte.....	157
1. Einführung.....	157
2. Überblick über die betroffenen Aktionspunkte.....	158
3. Das Multilaterale Abkommen der OECD.....	160
V. Der Zwischenbericht 2018.....	162
VI. Schlussfolgerungen.....	165
Kapitel 3: Die EU und die Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft.....	167
I. Das informelle Treffen der ECOFIN von Tallinn.....	167

II. Die EU und die Massnahmen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft .....	168
1. Einführung .....	168
2. Die Lösungsvorschläge der EU .....	171
2.1 Überblick .....	171
2.2 Die gemeinsame Reform der Körperschaftssteuer-Vorschriften .....	171
a) Die signifikante digitale Präsenz .....	172
b) Die Gewinnzuordnung .....	174
2.3 Die Übergangssteuer auf bestimmte Erträge aus digitalen Transaktionen .....	176
2.4 Nächste Schritte .....	177
Kapitel 4: Vorgeschlagene Lösungen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft in Lehre und Praxis .....	178
I. Überblick .....	178
II. Die Anpassung des Betriebsstättenbegriffs .....	178
1. Einführung .....	178
2. Der BEPS-Aktionsplan 7 .....	179
2.1 Anpassung des Betriebsstättenbegriffs durch das OECD-Musterabkommen 2017 .....	179
2.2 Anpassung des Betriebsstättenbegriffs durch das Multilaterale Abkommen der OECD .....	182
3. Der COLLIN & COLIN-Bericht .....	184
4. HONGLER und PISTONE: «A New PE Nexus» .....	186
III. Die Anpassung der Verrechnungspreisleitlinien .....	189
1. Überblick .....	189
2. OLBERT und SPENGEL: Verrechnungspreisleitlinien zur digitalen Wirtschaft .....	190
IV. Die Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen .....	192
1. Überblick .....	192
2. BRAUNER und BAEZ: Quellensteuer auf digitale Transaktionen .....	193
V. Vorgeschlagene Lösungen ausgewählter Staaten .....	195
1. Überblick .....	195

2. Grossbritannien und die « <i>Diverted Profits Tax</i> » .....	196
3. Indien, die « <i>Equalisation Levy</i> » und die wesentliche wirtschaftliche Präsenz.....	197
1.1 Einführung .....	197
1.2 Die « <i>Equalisation Levy</i> » .....	198
1.3 Die wesentliche wirtschaftliche Präsenz .....	198
4. Italien und die « <i>Web Tax</i> » .....	200
5. Israel und die digitale Betriebsstätte .....	202
6. Andere Staaten.....	203
Kapitel 5: Gegenüberstellung der geschilderten Lösungen .....	205
Teil 3: Die Nutzer als neuer Anknüpfungspunkt .....	211
Kapitel 1: Rückblick und Ausblick.....	211
Kapitel 2: Der Bedarf nach einem neuen Quellenbegriff .....	213
I. Die Gründe für die Feststellung eines neuen Quellenbegriffs .....	213
II. Die Neuformulierung des Quellenbegriffs .....	215
1. Die Daten als neutraler und gemeinsamer Nenner der digitalen Wirtschaft .....	215
2. Die Rolle des intellektuellen Elements in der Welt der digitalen Wirtschaft .....	217
2.1 Einführung .....	217
2.2 Die Rolle der Nutzer in der Welt der digitalen Wirtschaft .....	220
3. Die Neuformulierung des Quellenbegriffs.....	225
4. Zusammenfassung.....	226
Kapitel 3: Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft auf Basis des neuen Quellenbegriffs.....	227
I. Einführung .....	227
II. Die Dienstleistungsbetriebsstätte – Ein Überblick.....	228
1. Einführung .....	228
2. Gesetzliche Grundlage und allgemeine Voraussetzungen .....	229
3. Der Begriff der Dienstleistung.....	231
3.1 Im Allgemeinen .....	231
3.2 Der Begriff der Dienstleistung nach schweizerischem Recht....	231

III. Das Konzept der Dienstleistungsbetriebsstätte auf dem Gebiet der digitalen Wirtschaft .....	232
1. Einführung .....	232
2. Der Dienstleistungsbegriff in der Welt der digitalen Wirtschaft .....	233
2.1 Einführung .....	233
2.2 Die Daten als Dienstleistung .....	234
2.3 Die übrige geleistete Arbeit als Dienstleistung .....	236
2.4 Zusammenfassung .....	236
3. Die online-Dienstleistungsbetriebsstätte .....	236
3.1 Die Begriffserläuterung, die Festsetzung der zeitlichen Grenze und die Festlegung der Schwellenwerte .....	238
a) Der Begriff der «in diesem Staat ansässigen Nutzer» .....	238
b) Die zeitliche Grenze .....	240
c) Der Bezug auf die Nutzerzahl .....	240
d) Die Anwendung eines prozentualen Schwellenwerts .....	241
e) Die Anwendung eines absoluten Schwellenbetrags .....	243
3.2 Der Begriff der online Dienstleistungsbetriebsstätte .....	243
3.3 Die Vereinbarkeit mit den Prinzipien von Ottawa .....	244
4. Zusammenfassung .....	245
IV. Das Problem der Gewinnzuordnung .....	246
1. Einführung .....	246
2. Die Gewinnzuordnung auf Basis der Frequenzmethode .....	247
2.1 Sachverhalt .....	247
2.2 Erwägungen .....	248
2.3 Würdigung .....	249
Kapitel 4: Zusammenfassung des dritten Teils .....	250
Teil 4: Zusammenfassung der Ergebnisse .....	253





## Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere(r) Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
a.M.	anderer Meinung
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union vom 13. Dezember 2007
AG	Aktiengesellschaft
AJP	Aktuelle Juristische Praxis, Zürich
Allg. Einl.	Allgemeine Einleitung
Anm.	Anmerkung
App(s)	Application(s)/Applikation(en)
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bern
Aufl.	Auflage
B2B	Business-to-Business
B2C	Business-to-Consumer
BB	Betriebs Berater, Frankfurt am Main
Bd.	Band
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof der Bundesrepublik Deutschland
BGE	Amtliche Sammlung der Bundesgerichtsentscheide
BGer	Bundesgericht
BGH	Bundesgerichtshof

BSK	Basler Kommentar
Bsp.	Beispiel
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt der Bundesrepublik Deutschland
BTA	U.S. Board of Tax Appeals (heute Tax Court)
Bull. Int. Tax.	Bulletin for International taxation: major forum for international taxation and cross-border developments, Amsterdam
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101)
BVDW	Bundesverband Digitale Wirtschaft
bzw.	beziehungsweise
C2C	Consumer-to-Consumer
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CEN	Capital Export Neutrality
CFA	OECD's Committee on Fiscal Affairs
CHF	Schweizer Franken
CIN	Capital import neutrality
CLEN	Capital and labour export neutrality
CLIN	Capital and labour import neutrality
CMA	Competition & Market Authority
Colum. J. Transnat'l L.	Columbia Journal of Transnational Law, New York
COM	Commission
Corr. trib.	Corriere Tributario, Milano
CR	Computer und Recht, Zeitschrift für die Praxis des Rechts der Informationstechnologien, Köln

CTA	Covered Tax Agreements
D.C.	Distric of Columbia
d.h.	das heisst
D.L.	Decreto Legge
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11)
ders.	derselbe
dies.	dieselbe(n)
Diss.	Dissertation
DIW	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin
DPT	Diverted Profits Tax
DSG	Bundesgesetz über den Datenschutz vom 19. Juni 1992 (SR 235.1)
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung, Bonn
DTF	Raccolta ufficiale delle decisioni del tribunale federale svizzero
DuD	Datenschutz und Datensicherheit, Recht und Sicherheit in Informationsverarbeitung und Kommunikation, Wiesbaden
E.	Erwägung
e.g.	for example
EC	European Commission
Ec Tax. Rew.	EC Tax Review, Amsterdam
ECIPE	European Centre For International Political Economy
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement

EG	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Fassung des Vertrages von Amsterdam vom 2. Oktober 1997
Einl.	Einleitung
EOP	ECIPE Occasional Paper, Brussels
EStV	Eidgenössische Steuerverwaltung
et al.	et alii = und weitere
EU	Europäische Union
EU Taxn.	European Taxation, official journal of the Confédération Fiscale Européenne, Amsterdam
EuGH	Europäischer Gerichtshof
evtl.	eventuell
EY	Ernst & Young
f.	folgende (Seite)
ff.	fortfolgende (Seiten)
Fla. Tax. Rev.	Florida Tax Review, Gainesville
Fn.	Fussnote
FR	Finanz-Rundschau, Köln
FS	Festschrift
G20	Gruppe der Zwanzig
GAFA	Google, Apple, Facebook, Amazon
GKKB	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer
gl.M.	gleicher Meinung
Grund.	Grundlage(n)
H.	Hinweis(e)
h.L.	herrschende Lehre

h.M.	herrschende Meinung
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs
Hrsg.	Herausgeber, herausgegeben
HTML	Hypertext Markup Language
http	Hypertext Transport Protocol
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinne
i.S.	im Sinne
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
i.Z.m.	im Zusammenhang mit
IaaS	Infrastructure-as-a-service
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IBSG	Cisco Internet Business Solutions Group
ICT	Information and Communications Technology
IEC	International Electrotechnical Commission
IKT	Informations- und Kommunikationstechnologie
insb.	insbesondere
Intr.	Introduction
IP	Internet Protocol
ISP(s)	Internet Service Provider(s)
ISB	Informatiksteuerungsorgan des Bundes
ISO	International Organization for Standardization

IStR	Internationales Steuerrecht
IStR + Jahrgang	Internationales Steuerrecht, Monatsschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung, München
ITPJ	International Transfer Pricing Journal, Amsterdam
IWB	Internationales Steuerrecht und Wirtschaftsrecht, Herne
JBNST	Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Journal of Economics and Statistics, Oldenbourg
JEP	Journal of Economic Perspectives, Nashville
JEP	Journal of Economic Perspectives, Pittsburgh
Jhdt.	Jahrhundert
JIBS	Journal of International Business Studies, Basingstoke
KEN	Kapitalexportneutralität
KIN	Kapitalimportneutralität
KS	Kreisschreiben
LA	Liber Amicorum
Law & Pol. Int. Bus.	Law and Policy in International Business, Georgetown
lit.	litera
Lit.	Literatur
m. Anm.	mit Anmerkung(en)
m.a.W.	mit anderen Worten
m.no.	marginal number
m.V.	mit Verweisen
m.w.H.	mit weiteren Hinweisen
M&A	Mergers and Aquisitions

MA	Musterabkommen
MLI	Multilateral Instrument
MMR	MultiMedia und Recht, Zeitschrift für Informations-, Telekommunikations- und Medienrecht, München
MTRL	Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten. Geändert durch Revision vom 8. Juli 2014 – Richtlinie 2014/86/EU und durch Revision vom 27. Januar 2015 – Richtlinie 2015/121/EU
MwSt	Mehrwertsteuer
MwStG	Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (SR 641.20)
N	Note
NJW	Neue Juristische Wochenschrift, München
No.	Number
Nr.	Nummer
NTJ	National Tax Journal, Washington D.C.
NZZ	Neuer Zürcher Zeitung, Zürich
o.g.	oben genannt
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OECD-GL	OECD-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations / OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen und Vermögen vom 15. Juli 2014
OECD-MK	Kommentar zum OECD-MA

OGD	Open Government Data
OR	Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911 (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (SR 220)
ÖzöfR	Österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht, Wien
PaaS	Platform-as-a-service
PCIJ	Permanent Court of International Justice
PE	Permanent Establishment
Pra	Praxis des Bundesgerichts, Basel
PwC	PricewaterhouseCoopers
QJE	The Quarterly Journal of Economics, Oxford
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
RtiD	Rivista ticinese di diritto, Bellinzona
RwD	Österreichisches Recht der Wirtschaft, Wien
Rz.	Randziffer
S.	Seite
s.	siehe
s.o.	siehe oben
s.u.	siehe unten
SaaS	Software-as-a-service
SIF	Staatssekretariat für internationale Finanzfragen
Slg.	Sammlung
sog.	sogenannt



SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
SSK	Schweizerische Steuerkonferenz
ST	Der Schweizer Treuhänder, Zürich
StE	Der Steuerentscheid, Sammlung aktueller steuerrechtlicher Entscheidungen, Basel
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14)
StIGH	Ständiger Internationaler Gerichtshof (September 1922 – April 1946)
StR	SteuerRevue/Revue Fiscale, Muri bei Bern
StuW	Steuer und Wirtschaft, Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften, Köln
SWI	Steuer und Wirtschaft International, Tax and Business Review, Wien
SWK	Steuer und WirtschaftsKartei, Wien
TCP	Transmission Control Protocol
TUG	Bundesgesetz über die Organisation der Telekommunikationsunternehmung des Bundes vom 30. April 1997 (SR 784.11)
Tz.	Textziffer
u.a.	und andere, unter anderem
U.S.	United States
UN	United Nations
UN-Model	United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York 2011
URL	Uniform Resource Locator
usw.	und so weiter
v.	versus

vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
Vol.	Volume
Vorb.	Vorbemerkung
World Compet.	World Competition, Alphen aan den Rijn
WTJ	World Tax Journal, Amsterdam
WWW	World Wide Web
z.B.	zum Beispiel
ZBJV	Zeitschrift des bernischen Juristenvereins, Bern
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (SR 210)
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert, Zitat
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht, Basel
zuzgl.	Zuzüglich

## Literaturverzeichnis

AIGNER DIETMAR/BRÄUMANN PETER/KOFLER GEORG/TUMPEL MICHAEL, Digitale Leistungen ohne Geldzahlung im Internet, Unterliegen Gratis-Dienste und Apps der Umsatzsteuer? SWK 2017, 349 ff.

ALLENA MARCO, The Web Tax and Taxation of the Sharing Economy: Challenges for Italy, EU Taxn. 2017, 304 ff.

ARISTOTELES, Nikomachische Ethik, V, 1130b–1131a, übersetzt von Franz Dirlmeier mit Anmerkungen von Ernst A. Schmidt, Stuttgart 2006

ARNOLD BRIAN J., Article 5: «Permanent Establishment», in: Vann Richard (Hrsg.), Global Tax Treaty Commentaries, Analytical commentaries on OECD and UN model provisions, drawing on actual tax treaty practice and country interpretations of the model provisions and their many common variations, Amsterdam 2014

ATHANAS PETER/BAUER-BALMELLI MAYA, Begründung und Aufgabe der Steuerpflicht, Ausdehnung der Besteuerungskompetenz in Einzelfällen, ST 1993, 311 ff.

Badach Anatol/Hoffmann Erwin, Technik der IP-Netze, Internet-Kommunikation in Theorie und Einsatz, 3. Aufl., München 2015

BARANDUN ANGELA, So funktioniert Airbnb, Tages Anzeiger vom 9. November 2014

BAUER STEPHAN, Personalisierte Werbung auf Social Community-Websites, Datenschutzrechtliche Zulässigkeit der Verwendung von Bestandsdaten und Nutzungsprofilen, MMR 2008, 435 ff.

BAUMGARTNER ULRICH/EWALD KONSTANTIN (Hrsg.), Apps und Recht, München 2013 (zit. BEARBEITER/IN, in: Baumgartner/Ewald, Apps)

BELL DANIEL, The Coming of Post-Industrial Society, New York 1973

BENDLINGER STEFAN, Änderung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs durch das Multilaterale Abkommen der OECD, RdW 2017, 359 ff.

BENDLINGER STEFAN, Das OECD-Musterabkommen 2017, SWI 2017, 450 ff.

BENDLINGER STEFAN, Hilfsbetriebsstätten in BEPS-Action 7, SWI 2016, 188 ff.

BENZ SEBASTIAN, Die beschränkte Steuerpflicht im Lichte der EG-Freizügigkeit, Diss. Bonn, Bonn 1996

BENZ SEBASTIAN/BÖHMER JULIAN, Besteuerung digitaler Unternehmen, Der Zwischenbericht der OECD 2018 und der Entwurf eines EU-Maßnahmenpakets, Der Betrieb 2018, M12 und 1233 ff.

BESSON SAMANTHA, Post-souveraineté ou simple changement de paradigmes?, in: Balmelli Tiziano/Borghi Alvaro/Hildbrand Pierre-Antoine (Hrsg.), La souveraineté au XXI<sup>e</sup> siècle, Fribourg 2003, 7 ff.

BIRK DIETER, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen, Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln 1983

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2016

BODIN JEAN, Les Six Livres de la République, Lyon 1576

BOHLEY PETER, Die öffentliche Finanzierung, Steuern, Gebühren und öffentliche Kreditaufnahme, München/Wien 2003

BRANDT RICHARD L., Mr. Amazon, Jeff Bezon und der Aufstieg von amazon.com, München 2012

BRAUNER YARIV/BAEZ ANDRÉS, Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, IBFD Working Paper, Amsterdam 2015

BREWER RICHMAN PEGGY, Taxation of Foreign Investment Income, An Economic Analysis, Baltimore 1963

BRYNJOLFSSON ERIK/KAHIN BRIAN (Hrsg.), Understanding the digital economy – data, tools and research, Boston 2000

BÜHLER OTTMAR, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, Amsterdam 1964

BUTLER MICHAEL/DANBY MARIANNA, Draft Legislation Released for «Anti-Google» Tax, ITPJ 2015, 349 ff.

- CADOSCH ROGER M., Besteuerungsprobleme beim Electronic Commerce, Diss. Bern, Bern 2001
- CAN HARUN, Enterprise Services, Landesbericht der Schweiz zum IFA Kongress 2012 in Boston, in: International Fiscal Association (Hrsg.), Cahiers de droit fiscal international, Bd. 97a, Den Haag 2012, 669 ff.
- CASPERS ROLF, Neue Geschäftsmodelle in der Internet-Ökonomie – Ergebnisse planender Vernunft oder spontaner Ordnung? in: Bieger Thomas/Bickhoff Nils/Caspers Rolf/Knyphausen-Auesse Dodo/Reding Kurt (Hrsg.), Zukünftige Geschäftsmodelle, Konzept und Anwendung in der Netzökonomie, Heidelberg 2012
- CATÓN MATTHIAS, Tobin-Steuer, in: Nohlen Dieter (Hrsg.), Lexikon Dritte Welt, 12. Aufl., Reinbek beim Hamburg 2002, 792 f.
- CAVELTI LUZIUS U., International Tax Cooperation, The Sovereignty Conflict between the Residence and the Source Country, Diss. Bern 2015, Bern 2016
- CERF VINTON/DALAL YOGEN/SUNSHINE CARL, Specification of Internet Transmission Program, Dezember 1974, abrufbar unter: <<https://tools.ietf.org/html/rfc675>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018
- CHAFFEY AL-MARIE, Permanent Establishment Dilemma in the Digital Economy, Johannesburg 2014
- CHAFIELD TOM, 50 Schlüsselideen, Digitale Kultur, Heidelberg 2013
- COASE RONALD, The Nature of the Firm, *Economica* – New Series 1937, 386 ff.
- COHEN STEPHEN/DELONG BRADFORD J./ZYSMAN JOHN, Tools for Thought, What is New and Important about the «E-conomy»? , Berkeley 2000
- CONRAD ISABELL/GRÜTZMACHER MALTE (Hrsg.), Recht der Daten und Datenbanken im Unternehmen, Köln 2014 (zit. BEARBEITER/IN, in: Conrad/Grützmacher, Daten, § ... Rz. ...)
- CORSTEN HANS/GRÖSSINGER HANS, Lexikon der Betriebswirtschaftslehre, München 2008
- CRAWFORD JAMES, The Creation of States in International Law, 2. Aufl., Oxford 2007

DAHM GEORG/DELBRÜCK JOST/WOLFRUM RÜDIGER, Völkerrecht, Band I/1, Die Grundlage, Die Völkerrechtssubjekte, 2. Aufl., Berlin/New York 1989

DANIELS A.H.M., Sovereign Affairs, Intertax 2000, 2 ff.

DE JONG SYLVIA/NEUVEL WILLEN/UCEDA AGATA, Dealing with Data in a Digital Economy, ITPJ 2018, 55 ff.

DE VRIES REILINGH-FLÜCKIGER, Le domicile des personnes physiques en droit fiscal intercantonal et international – état des lieux et comparaison, ASA 70 (2001/02), 275 ff.

DE WILDE MAARTEN F., «Sharing the Pie»: Taxing Multinationals in a Global Market, Intertax 2015, 438 ff. (zit. DE WILDE, Intertax 2015)

DE WILDE MAARTEN F., Some Thoughts on a Fair Allocation of Corporate Tax in a Globalizing Economy, Intertax 2010, 281 ff. (zit. DE WILDE, Intertax 2010)

DESAI MIHIR A./HINES JAMES R., Evaluating International Tax Reform, NTJ 2003, 478 ff.

DETJEN JOACHIM, Die Wertordnung des Grundgesetzes, Wiesbaden 2009

DEWALD PIRMIN/ROBERTS SEBASTIAN, Netzwerkeffekte, Theoretische Grundlagen, Kaiserslautern 2015

DOERNBER RICHARD L./HINNEKENS LUC, Electronic Commerce and International Taxation, The Hague 1999

DOERNBER RICHARD L./HINNEKENS LUC/HELLERSTEIN WALTER/LI JINYAN, Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation, The Hague 2001

DORN HERBERT, Welche Grundsätze empfehlen sich für das internationale Vertragsrecht zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bei Einzelpersonen und Körperschaften, insbesondere bei gewerblichen Betrieben? Leitsätze und Begründung des Berichterstatters, in: Verhandlungen des Dreiunddreißigsten Deutschen Juristentags, Heidelberg 1925, 495 ff.

DÖRR INGMAR, Praxisfragen zur Umsetzung der Zins- und Lizenzrichtlinie in § 50g EStG, IStR 2005, 109 ff.

EASLEY DAVID/KLEINBERG JON, Network, Crowds and Markets, Reasoning about a Highly Connected World, Oxford 2010

EBERS GODEHARD JOSEF, Die Lehre vom Staatenbunde, Breslau 1910

EBERWEIN HELGO/STEINER ANNA-ZOE (Hrsg.), Bitcoins, Wien 2014 (zit. BEARBEITER/IN, in: Eberwein/Steiner, Bitcoins)

EHMANN EUGEN (Hrsg.), Lexikon für das IT-Recht 2015/2016, 6. Aufl., Heidelberg/München/Landsberg/Frechen/Hamburg 2015 (zit. BEARBEITER/IN, in: Ehemann, Lexikon IT-Recht 2015)

ENDRISS HORST WALTER, Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip? Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung sowie der internationalen Steuerflucht durch Wohnsitzverlagerung bei ausschliesslicher Anwendung des Ursprungsprinzips, Diss. Köln 1966, Köln 1967

ENGELSCHALK MICHAEL/FLICK HANS et al. (Hrsg.), Steuern auf ausländische Einkünfte, Geltendes Recht, Rechtsvergleichung, Fortentwicklung, München 1985, 43 ff. (zit. BEARBEITER/IN, in: Engelschalk/Flick, Steuern)

EPSTEIN RICHARD A., Simple Rule for a complex word, Cambridge 1995

EVANS DAVE, The Internet of Things, How the Next Evolution of the Internet Is Changing Everything, abrufbar unter: <[https://www.cisco.com/c/dam/en\\_us/about/ac79/docs/innov/IoT\\_IBSG\\_0411FINAL.pdf](https://www.cisco.com/c/dam/en_us/about/ac79/docs/innov/IoT_IBSG_0411FINAL.pdf)>, letzter Besuch am 30. Juni 2018

FEHLING DANIEL, Die steuerlichen Herausforderungen bei der Digitalen Wirtschaft, Der OECD-Bericht zu Massnahme 1 des BEPS-Aktionsplans, IStR 2014, 638 ff. (zit. FEHLING, IStR 2014)

FEHLING DANIEL, Neues zu den Herausforderungen für die Besteuerung der Digitalen Wirtschaft – Der Abschlussbericht zu Massnahme 1 des BEPS-Aktionsplans liegt vor, IStR 2015, 797 ff. (zit. FEHLING, IStR 2015)

FRITZ WOLFGANG, Internet – Marketing und Electronic Commerce, Grundlagen – Rahmenbedingungen – Instrumente, Wiesbaden 2004

FRÖHLICH-BLEULER, Eigentum an Daten?, Jusletter 6. März 2017

FROTSCHER GERRIT, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., München 2009

GANDENBERGER OTTO, Kapitalexportneutralität vs. Kapitalimportneutralität, Allokative Überlegungen zu einer Grundfrage der internationalen Besteuerung, Aufsätze zur Wirtschaftspolitik Nr. 7, Mainz 1983

GAOUA NOAH, Taxation of the Digital Economy: French Reflections, EU Taxn. 2014, 10 ff.

GARTZ JOACHIM, Die Apple-Story, Aufstieg, Niedergang und «Wieder-Auferstehung» des Unternehmens rund um Steve Jobs, Kilchberg 2005

GERBER CARL FRIEDRICH, Grundzüge eines Systems des deutschen Staatsrechts, Leipzig 1865

GORDON ROBERT J., Does the «New Economy» Measure up to the Great Inventions of the Past?, JEP 2000, 49 ff.

GRAEF INGE, Market Definition and Market Power in Data: The Case of Online Platforms, World Compet. 2015, 473 ff.

GRAETZ MICHAEL J., Taxing International Income – Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policy, Faculty Scholarship Series, Yale 2001, 261 ff.

GRANT THOMAS, Defining Statehood: The Montevideo Convention and its Discontents, Colum. J. Transnat'l L. 1999, 403 ff.

GRIESE JOACHIM, Besonderheiten der Internet-Ökonomie, in: Häfliger Gerold E./Meier Jörg D. (Hrsg.), Aktuelle Tendenzen im Innovationsmanagement, Festschrift für Werner Popp zum 65. Geburtstag, Heidelberg 2000

GRIZIOTTI BENVENUTO, L'imposition Fiscale des Etrangers, Finanz Archiv 1928, 379 ff.

GROB HEINZ LOTHAR/VOM BROCKE JAN (Hrsg.), Internetökonomie, Das Internet im Fokus hybrider Systeme, München 2006

GÜNTER OLIVER, 1.000 oder 10.000 Euro – Was ist meine E-Mail-Adresse wert?, abrufbar unter: <<http://blogs.hr-online.de/der-preis-des-kostenlosen/2012/05/03/1-000-oder-10-000-euro-was-ist-meine-e-mail-adresse-wert/index.html>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018



HAERTSCH PETER, Wettbewerbsstrategien für Electronic Commerce – Eine kritische Überprüfung klassischer Strategiekonzepte, Diss. St. Gallen 2000, Lohmar 2000

HAHN HARTMUT, Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, StuW 2004, 167 ff.

HAIG ROBERT M., The Concept of Income – Economic and Legal Aspects, in: Haig Robert M. (Hrsg.), The Federal Income Tax, New York 1921, 1 ff.

HANSJÜRGENS BERND, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, Berlin 2001

HENKEL HANNA CHRISTIANE, Der Gewinner der digitalen Revolution, NZZ vom 8. Mai 2017, abrufbar unter: <<https://www.nzz.ch/wirtschaft/die-macht-der-digitalen-macher-ld.1291203>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018

HERDEGEN MATTHIAS, Völkerrecht, 16. Aufl., München 2017

HEY JOHANNA, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, in: Tipke Klaus/Seer Roman/Hey Johanna/Englisch Joachim (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, Köln 2010, 133 ff.

HINNEKENS LUC, Income Taxation of Electronic Commerce and Other Cross-Boarder Business Coordinated by the OECD Also Involves the European Community, EU Taxn. 2001, 299 ff.

HINSLEY F. HARRY, Sovereignty, 2. Aufl., Cambridge 1986

HOBBES THOMAS, Leviathan or the Matter, Forme and Power of a Commonwealth Ecclesiastical and Civil, 1651

HOFFMEISTER CHRISTIAN, Digitale Geschäftsmodelle richtig einschätzen, München 2013

HOFMANN ULRICH, Netzwerk-Ökonomie, Heidelberg 2004

HÖHN ERNST (Hrsg.), Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Aufl., Bern 1993 (zit. BEARBEITER/IN, in: HÖHN, Handbuch)

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003

HOMBURG STEFAN, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl., München 2015 (zit. HOMBURG, Steuerlehre)

HOMBURG STEFAN, Wohnsitzprinzip, in: Endres Dieter/Oestreicher Andreas/Scheffer Wolfram/Schreiber Ulrich/Spengel Christoph (Hrsg.), Die internationale Unternehmensbesteuerung im Wandel, Symposium für Otto H. Jacobs zum 65. Geburtstag, München 2005, 14 ff. (zit. HOMBURG, FS Jacobs)

HONGLER PETER/PASQUALE PISTONE, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, IBFD Working Paper, Amsterdam 2015

HONSELL HEINRICH, Iustitia distributiva – iustitia commutativa, in: Schermaier Martin J./Rainer J. Michael/Winkel Laurens C. (Hrsg.), Iurisprudentia universalis, Festschrift für Theo Mayer-Maly, Köln/Weimar/Wien/Böhlau 2002

HONSELL HEINRICH/VOGT NEDIM PETER/GEISER THOMAS (Hrsg.), Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, Art. 457–977 ZGB, Art. 1–61 SchlT ZGB, Basel 2015 (zit. BSK ZGB II-BEARBEITER/IN, Art. ... N ...)

HORST THOMAS, A Note on the Optimal Taxation of International Investment Income, QJE 1998, 793 ff.

HUBER DANIEL/KAISER THOMAS, Wie das Internet der Dinge neue Geschäftsmodelle ermöglicht, Wiesbaden 2015

Huber Markus F./Mahawattage Sita/Fiedler Cajetan M./Zengaffinen David, Blickpunkt BEPS, Aktueller Stand des BEPS-Projekts, StR 2017, 772 ff.

ICKLER HEINRIK, Wertschöpfung durch webbasierte kollektive Intelligenz, Geschäftsmodelle, Prozessarchitekturen und informationstechnische Umsetzung, Diss. Hagen 2011, Norderstedt 2012

IMBODEN MAX, Johannes Bodinus und die Souveränitätslehre, Rektoratsrede gehalten an der Jahresfeier der Universität Basel am 22. November 1963, Basel 1963

IPSEN KNUT (Hrsg.), Völkerrecht, 6. Aufl., München 2014 (zit. BEARBEITER/IN, in: Ipsen, Völkerrecht, § ... Rz. ...)

JACOBS OTTO H., Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 8. Aufl., München 2016

JELLINEK GEORG, Allgemeine Staatslehre, 3. Aufl., unveränderter Nachdruck des 5. Neudrucks der dritten Aufl., die von Walter Jellinek durchgesehen und ergänzt wurde, Bad Homburg 1966

JENTZSCH NICOLA, Die Monetisierung der Privatsphäre: Welchen Preis haben persönliche Daten?, DIW Wochenbericht Nr. 34/2014

KÄLIN OLIVER, Der Sachbegriff im schweizerischen ZGB, Diss. Zürich, Zürich 2002

KÄLIN WALTER/EPINEY ASTRID/CARONI MARTINA/KÜNZLI JÖRG, VÖLKERRECHT, Eine Einführung, 4. Aufl., Bern 2016

KALTOFEN THOMAS, Die Grundlagen von Blockchain, Hintergründe und Anwendungsszenarien, abrufbar unter: <<https://www.computerwoche.de/a/die-grundlagen-von-blockchain,3330054>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018

KANT IMMANUEL, Die Metaphysik der Sitten, Wiesbaden 1977

KAUFMAN NANCY, Fairness and the Taxation of International Income, Law & Pol. Int. Bus. 1998, 145 ff.

KAUMANN RALF/SIEGENHEIM VEIT, Apple. Google. Facebook. Amazon. Strategien und Geschäftsmodelle einfach und auf den Punkt gebracht, Düsseldorf 2012

KAY J. A./KING M. A., The British Tax System, 4. Aufl., Oxford 1986

KELLY KEVIN, New Rules for the New Economy – 10 Radical Strategies for a Connected World, New York 1998

KELSEN HANS, Das Problem der Souveränität und die Theorie des Völkerrechts, Beitrag zu einer reinen Rechtslehre, Unveränderter Neudruck der 2. Auflage von 1928 im Verlag J.C.B. Mohr Paul Siebeck, Tübingen, Tübingen 1960

KEMMEREN ERIC C.C.M., Principle of Origin in Tax Convention, A Rethinking of Model, Diss. Dongen 2001, Tilburg 2001 (zit. KEMMEREN, Principle)

KEMMEREN ERIC C.C.M., Should Taxation of the Digital Economy Really Be Different?, *Ec Tax Review* 2018, 72 f. (zit. KEMMEREN, *Ec Tax. Rew.* 2018)

KIM TAI-YOO/KIM EUNGDO/PARK JIHYOUN/HWANG JUNSEOK, The Faster-Accelerating Digital Economy, in: Kim Tai-Yoo/Heshmati Almas (Hrsg.), *Economic Growth: The New Perspectives for Theory and Policy*, Berlin 2014, 163 ff.

KLEINBARD EDWARD D., Stateless Income, *Fla. Tax. Rev.* 2011, 700 ff.

KLOEPFER MICHAEL, *Informationsrecht*, München 2002

KLUGE VOLKER, *Das Internationale Steuerrecht, Gemeinschaftsrecht, Aussensteuerrecht, Abkommensrecht*, 4. Aufl., München 2000

KNECHTLE ARNOLD, Grundfragen des internationalen Steuerrechts, erläutert an Beispielen des Internationalen Steuerrechts der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland, Diss. Fribourg 1974, Bern/Stuttgart 1976

KOBRIN STEPHEN J., Territoriality and the Governance of Cyberspace, *JIBS* 2001, 687 ff.

KOFLER GEORG/MAYR GUNTER/SCHLAGER CHRISTOPH, Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept – Teil II, *Betriebs Berater* 2017, 1815 ff.

KOFLER GEORG/MAYR GUNTER/SCHLAGER CHRISTOPH, Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures, *EU Taxn.* 2018, 123 ff.

KÖHNTOPP MARIT/KÖHNTOPP KRISTIAN, Datenspuren im Internet, *CR* 2000, 248 ff.

KOWALLIK ANDREAS, Herausforderungen aus der Besteuerung hybrider und digitaler Geschäftsmodelle, Aktueller Stand, erwartete Entwicklungen sowie Handlungsempfehlungen, *Der Betrieb* 2018, 599 ff.

KROPPE HEINZ-KLAUS/VAN DER HAM SUSANN, Die digitale Betriebsstätte, *IWB* 2018, 320 und 334 ff.

KRYS CHRISTIAN/WIEDEMANN ANDREA, Google: «In Zukunft vergessen Sie nichts – weil der Computer sich alles merkt, in: Bieger Thomas/zu Knyphausen-Aufsess Dodo/Krys Christian (Hrsg.), *Innovative Geschäftsmodelle, Konzeptionelle Grundlage, Gestaltungsfelder und unternehmerische Praxis*, Berlin 2011, 251 ff.

LANG JOACHIM, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommenssteuerrecht, Köln 1988 (zit. LANG J., Leistungsfähigkeit)

LANG JOACHIM, Steuergerechtigkeit und Globalisierung, in: Spindler Wolfgang/Tipke Klaus/Rödder Thomas (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag, Köln 2009, 45 ff. (zit. LANG J., FS Schaumburg)

LANG JOACHIM, Steuergerechtigkeit, StuW 2016, 101 ff. (zit. LANG J., StuW 2016)

LANG JOACHIM, Systematisierung der Steuervergünstigung, Berlin 1974 (zit. LANG J., Systematisierung)

LANG MICHAEL, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., Wien 2002 (zit. LANG M., Einführung)

LANG MICHAEL, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, 2. Aufl., Wien 2013 (zit. LANG M., Introduction)

LANG MICHAEL, Quellenprinzip, in: Endres Dieter/Oestreicher Andreas/Scheffer Wolfgang/Schrieber Ulrich/Spengel Christoph (Hrsg.), Die internationale Unternehmensbesteuerung im Wandel, Symposium für Otto H. Jacobs zum 65. Geburtstag, München 2005, 28 ff. (zit. LANG M., FS Jacobs)

LEE-MAKIYAMA HOSUK/VERSHELDE BERT, OECD BEPS: Reconciling Global Trade, Taxation Principles and the Digital Economy, ECIPE Occasional Paper 4/2014, Bruxelles 2014

LEHNER MORIS, Das Territorialitätsprinzip im Licht des Europarechts, in: Gocke Rudolf/Gosch Dietmar/Lang Michael (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, 241 ff. (zit. LEHNER, FS Wassermeyer)

LEHNER MORIS, EU-Recht und die Kompetenz zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, in: Gassner Wolfgang/Lang Michael/Lechner Eduard (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, Wien 1996 (zit. LEHNER, EU-Recht)

LEHNER MORIS, Wettbewerb der Steuersysteme im Spiegel europäischer und US-amerikanischer Steuerpolitik, StuW 1998, 159 ff. (zit. LEHNER, StuW 1998)

LEHNER MORIS/REIMER EKKEHART, Quelle versus Ansässigkeit – Wie sind die grundlegenden Verteilungsprinzipien des Internationalen Steuerrechts austariert?, IStR 2005, 542 ff.

LEISEGANG DANIEL, amazon: Das Buch als Beute, Stuttgart 2014

LEMKE CLAUDIA/BRENNER WALTER, Einführung in die Wirtschaftsinformatik, Band 1, Verstehen des digitalen Zeitalters, Berlin/Heidelberg 2015

LI JINYAN, Protecting the Tax Base in the Digital Economy, Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries, UN-Paper no. 9, June 2014

LIEBING PATRIC, Beschränkte Einkommensteuerpflicht in der Europäischen Union, Wege für eine Neukonzeption, Diss. Duisburg-Essen 2003, Berlin 2004

LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl., Bern 2005 (zit. LOCHER, Einführung)

LOCHER PETER, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Bern 1983 (zit. LOCHER, Rechtsfindung)

LOCKE JOHN, Two Treatises of Government, 1689

LÖWENSTEIN ULRICH/LOOKS CHRISTIAN/HEINSEN OLIVER, Betriebsstättenbesteuerung, Inboundinvestitionen, Outboundinvestitionen, Steuergestaltungen, Branchenbesonderheiten, München 2003 (zit. BEARBEITER/IN in: Löwenstein/Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung)

MAIER HELMUT, Grundlagen der Robotik, Berlin 2016

MANN FRITZ KARL, Steuerpolitische Ideale, Vergleichende Studien zur Geschichte der ökonomischen und politischen Ideen und ihres Wirkens in der öffentlichen Meinung 1600 – 1935, Stuttgart/New York 1937

MARANTELLI ADRIANO, Die Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht – vom «Status quo» zu «Quo vadis», ZBJV 2018, 83 ff.

MARTHA RUTSEL SILVESTRE J., The Jurisdiction of Tax in International Law, Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction, Deventer 1989

MATTEOTTI RENÉ, Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, Diss. Bern, Bern 2003 (zit. MATTEOTTI, Durchgriff)

MATTEOTTI RENÉ, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung, Ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Habil. Bern 2006, Bern 2007 (zit. MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit)

MATTEOTTI RENÉ/AEBI LUKAS C., Steuergerechtigkeit als fiskalische Maxime, in: Hürliemann Gisela/Tanner Jakob (Hrsg.), Steuern und umverteilen, Effizienz versus Gerechtigkeit? Zürich 2012

MAUER-LAMBROU URS/BLECHTA GABOR P. (Hrsg.), Basler Kommentar, Datenschutzgesetz, Öffentlichkeitsgesetz, 3. Aufl., Basel 2014 (zit. BSK DSG-BEARBEITER/IN, Art ... N ...)

MEGALE MARIA, ICT (Information and Communication Technology), in: Megale Maria (Hrsg.), ICT e diritto nella società dell'informazione, Turin 2012

MEIER PATRICK Vergütungspflicht und Widerruf bei der Online-Partnerschaftsvermittlung, NJW 2011, 2396 ff.

MEIJERS HUUB, Does the internet generate economic growth, international trade, or both? Maastricht 2012

MELL PETER/GRANCE TIMOTHY, The NIST Definition of Cloud Computing, Recommendations of the National Institute of Standards and Technology, abrufbar unter: <<http://csrc.nist.gov/publications/nistpubs/800-145/SP800-145.pdf>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018

MERATI-KASHANI JASMIN, Der Datenschutz im E-Commerce, Die rechtliche Bewertung und Erstellung von Nutzenprofilen durch Cookies, Diss. Köln 2004, München 2005

MEYER HEIKO, Die Vermeidung internationaler Doppel- und Minderbesteuerung auf der Grundlage des Ursprungsprinzips, Diss. Göttingen 1970, Göttingen 1971

MIGUEL JAUN CARLOS/CASADO MIGUEL ÁNGEL, GAFAnomy (Google, Amazon, Facebook and Apple): The Big Four and the b-Ecosystem, in: Gómez-Uranga Miguel/Zabala-Iturriagoaita Jon Mikel/Barruita Jon (Hrsg.), Dynamics of Big Internet Industry Groups and Future Trends, A View from Epigenetic Economy, Cham 2016, 127 ff.

MILL JOHN STUART, Principle of Political Economy, Bd. 2, Boston/London 1848

MILLARD CHRISTOPHER (Ed.), Cloud Computing Law, Oxford 2013 (zit. BEARBEITER/IN, in: Millard, Cloud Law)

MITTERLEHNER MATTHIAS, Gewinnverlagerung und Steuervermeidung in der Digital Economy, SWI 2015, 58 ff.

MONSENEGO JÉRÔME, Taxation of foreign business income within the European internal market, an analysis of the conflict between the objective of achievement of the European internal market and the principles of territoriality and worldwide taxation, Diss. Stockholm/Paris 2011, Amsterdam 2012

MORGENTHALER GERD, Die Lizenzgebühren im System des internationalen Einkommensteuerrechts (Steuerwissenschaft), Heidelberg 1992

MORITZ HANS-WERNER/DREIER M.C.J. THOMAS (Hrsg.), Rechts-Handbuch zum E-Commerce, 2. Aufl., Köln 2005 (zit. BEARBEITER/IN in: Moritz/Dreier, E-Commerce, Teil ... Rz. ...)

MÖSSNER JÖRG M., Der Begriff des Internationalen Steuerrechts in der neueren Literatur, ÖzöffR 1974, 255 ff.

MÜLLER JÖRG PAUL/WILDHABER LUZIUS, Praxis des Völkerrechts, 3. Aufl., Bern 2001

MÜLLER PETER, Deutsche Steuerhoheit über ausländische Tochtergesellschaften, Herne 1970 (zit. MÜLLER P., Steuerhoheit)

MÜLLER REINER, Thermodynamik, Von Tautropfen zum Solarkraftwerk, 2. Aufl., Berlin/Boston 2016 (zit. MÜLLER R., Thermodynamik)

MUSGRAVE PEGGY B., United States Taxation of Foreign Investment Income, Issues and Arguments, Cambridge 1969 (zit. MUSGRAVE P., Issue)

MUSGRAVE RICHARD A., Criteria for Foreign Tax Credit, Taxation and Operations Abroad, Symposium, The Impact of Taxation on Management Responsibility, Princeton, Tax Institute of America, 1960, 83 ff. (zit. MUSGRAVE R., Criteria)

MUSGRAVE RICHARD A., Fiscal System, New Haven/London 1969 (zit. MUSGRAVE R., Fiscal System)



- MUSGRAVE RICHARD A., The Theory of Public Finance, Tokyo 1959 (zit. MUSGRAVE R., Theory)
- MUSGRAVE RICHARD A., The Voluntary Exchange Theory of Public Economy, Quarterly Journal of Economics 1938, 213 ff. (zit. MUSGRAVE R., Voluntary)
- MUSGRAVE RICHARD A./MUSGRAVE PEGGY B., Inter-nation equity, Modern Fiscal Issues. Essays in Honor of Carl S. Shoup, University of Toronto Press 1972, 68 ff.
- MUSGRAVE RICHARD A./MUSGRAVE PEGGY B./KULLMER LORE, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 2. Band, 5. Aufl., Tübingen 1993 (zit. MUSGRAVE/MUSGRAVE/KULLMER, Band II)
- MUSGRAVE RICHARD A./MUSGRAVE PEGGY B./KULLMER LORE, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 3. Band, 4. Aufl., Tübingen 1992 (zit. MUSGRAVE/MUSGRAVE/KULLMER, Band III)
- NAKAMOTO SATOSHI, Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System, abrufbar unter: <<https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018
- NEUMANN FRIEDRICH JULIUS, Die Steuer nach der Steuerfähigkeit, JBNST 1880, 511 ff.
- NOLTE DIRK, Die neue «Diverted Profits Tax» – eine unilaterale britische Antwort auf BEPS, DStZ 2015, 364 ff.
- OETER STEFAN, Souveränität – ein überholtes Konzept? in: Cremer Hans-Joachim/Giegerich Thomas/Richter Dagmar/Zimmermann Andreas (Hrsg.), Tradition und Weltoffenheit des Rechts, Festschrift für Helmut Steinberger, Berlin/Heidelberg/New York 2002, 259 ff.
- OLBERT MARCEL/SPENGLER CHRISTOPH, International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?, WTJ 2017, 1 ff.
- OPEL ANDREA, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard, Eine rechtliche Würdigung, Habil. Basel 2015, Bern 2015
- OPPEL FLORIAN, Die neue diverted profits tax in Grossbritannien – Unilaterale Alternative zu BEPS oder wahlkampfbedingter Schnellschuss?, IStR 2015, 333 ff.

OSWALD DIANA, Probleme der Besteuerung der «Digital Economy» im internationalen Verhältnis: Action 1 des BEPS-Projekts der OECD und G20, Darstellung und Kritik, in: Stephanie Bernet/Gabriel Gertsch/Rehana Harasgama/Roman Schister (Hrsg.), *Mobilität – Mobilité – Mobility: Recht der mobilen Gesellschaft*, Schriften der Assisierenden der Universität St. Gallen (HSG), Band 19, Zürich/St. Gallen 2015

OWENS ELISABETH A., *The Foreign Tax Credit*, Harvard 1961

PASSADELIS NICOLAS/ROSENTHAL DAVID/THÜR HANSPETER (Hrsg.), *Datenschutzrecht, Beraten in Privatwirtschaft und öffentlicher Verwaltung*, Basel 2015 (zit. BEARBEITER/IN, in: Passadelis/Rosenthal/Thür (Hrsg.), *Datenschutzrecht*)

PETERS ANNE, *Völkerrecht, Allgemeiner Teil*, 4. Aufl., Zürich 2016

PFEIFFER EHRENFRIED, *Die Staatseinnahmen*, I. Band, Stuttgart/Leipzig 1866

PICCIOTTO SOL, *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation*, New York 1992

PINKERNELL REIMAR, Der OECD-Diskussionsentwurf zu den steuerlichen Herausforderungen der «Digital Economy» vom 24.3.2014, *IStR* 2014, 273 ff.

PINTO DALE, *E-Commerce and Source Based Income Taxation*, Diss. Melbourne 2002, Amsterdam 2003 (zit. PINTO, *E-Commerce*)

PINTO DALE, The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold, *Bull. Int. Tax.* 2006, 267 ff. (zit. PINTO, *Reconceptualize*)

POPA OANA, Taxation of the Digital Economy in Selected Countries – Early Echoes of BEPS and EU Initiatives, *EU Taxn.* 2016, 38 ff.

QUARANTINO LUIGI, New Provisions Regarding the Taxation of the Digital Economy, *EU Taxn.* 2014, 211 ff.

RAWLS JOHN, *Eine Theorie der Gerechtigkeit*, 19. Aufl., Frankfurt am Main 2014

REICH MARKUS, *Steuerrecht*, 2. Aufl., Zürich 2012 (zit. REICH, *Steuerrecht*)

REICH MARKUS, Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in: Höhn Ernst/Vallender Klaus A. (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern/Stuttgart 1990, 97 ff. (zit. REICH, FS Cagianut)

REIMER EKKEHART, Der Ort des Unterlassens, Die ursprungsbezogene Behandlung von Entgelten für Untätigkeit im Internationalen Steuerrecht, München 2004

REINER CLEMENT/DIRK SCHREIBER, Internet-Ökonomie, Grundlage und Fallbeispiele der vernetzten Wirtschaft, Berlin 2013

ROGERS-GLABUSH JULIE, IBFD International Tax Glossary, 7. Aufl., Amsterdam 2015

ROSENBERGER FLORIAN/VITALI MARCO/ZIEHR ULRICH, Die Dienstleistungsbetriebsstätte: Internationale Entwicklungen und ihre Rezeption im Internationalen Steuerrecht Deutschlands, Österreichs und der Schweiz, Beilage zu Heft 18 IStR 2010, 1 ff.

RUDAT LARS, Steuerneutralität im Europäischen Binnenmarkt, Die Prinzipien der Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität im Internationalen Steuerrecht und ihr Verhältnis zum Europäischen Binnenmarkt, Diss. Siegen 2010, Hamburg 2010

RUSCH ARNOLD F., Recht einfach – Heuristik und Recht, Leges 2012/3, 337 ff.

RUSCH ARNOLD F./KLAUS PHILIPP, Online-Partnervermittlung, Vertragsinhalt, Qualifikation und Probleme, AJP 2011, 1571 ff.

SAY JEAN-BATISTE, *Traité d'Economie Politique*, Bd. 2, 4. Aufl., Paris 1819

SCHÄFER ANNE/SPENGLER CHRISTOPH, ICT and International Corporate Taxation: Tax Attributes and Scope of Taxation, Discussion Paper No. 02–81, Centre for European Economic Research (ZEW) and University of Mannheim, Dezember 2002

SCHAFFNER JEAN, How Fixed Is a Permanent Establishment? AH Alphen aan den Rijn 2013

SCHAUMBURG HARALD (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 4. Aufl., Köln 2017 (zit. BEARBEITER/IN, in: Schaumburg, IStR, Rz. ...)

SCHAUMBURG HARALD, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: Lang Joachim (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, 125 ff. (zit. SCHAUMBURG, FS Tipke)

SCHEER AUGUST-WILHELM, *Industrie 4.0 – Wie sehen Produktionsprozesse im Jahr 2020 aus?* Dübendorf 2013

SCHINDEL ANGEL/ATCHABAHIAN ADOLFO, General Report zum IFA Kongress 2005 in Buenos Aires, in: International Fiscal Association (Hrsg.), *Cahiers de Droit Fiscal International*, Bd. 90a, Rotterdam 2005, 21 ff.

SCHMID BEAT F., *Digitalisierte Wirtschaft: Praktisch kein Stein bleibt auf dem anderen*, in: Kündig Albert/Bütschi Danielle (Hrsg.), *Die Verselbständigung des Computers*, Zürich 2008, 99 ff.

SCHMID JEAN-DANIEL/SCHMID ALEXANDER, *Bitcoin – eine Einführung in die Funktionsweise sowie eine Auslegeordnung und erste Analyse möglicher rechtlicher Fragestellung*, Jusletter vom 4. Juni 2012

SCHÖN WOLFGANG, *International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I)*, WTJ 2009, 67 ff.

SCHWARZENBERGER GEORGE, *International Law as Applied by International Courts and Tribunals*, 3. Aufl., Berlin 1959

SCHWEIZER ALEX, *Customer Relationship Management, Datenschutz- und Privatrechtsverletzungen beim CMR, Datenschutz- und Privatrechtsverletzungen beim analytischen CRM mit Data Mining und Data Warehousing – zugleich ein Beitrag zu den technischen, organisatorischen und rechtlichen Lösungsansätzen*, Diss. Bern 2005, Bern/Zürich/Basel/Genf 2007

SEIDL CHRISTIAN, *Die Renaissance des Opfergleichheitsprinzips der Besteuerung*, StuW 1988, 93 ff.

SENN MARCEL, *Rechts- und Gesellschaftsphilosophie, Historische Fundamente der europäischen, nordamerikanischen, indischen sowie chinesischen Rechts- und Gesellschaftsphilosophie, Eine Einführung mit Quellenmaterialien*, 2. Aufl., Zürich/St. Gallen 2017 (zit. SENN M., *Rechtsphilosophie*)

SENN SILVIA MARIA, *Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips*, Diss. Zürich 1999 (zit. SENN S.M., *Leistungsfähigkeit*)

- SIEGERT GABRIELE, Online-Kommunikation und Werbung, in: Schweiger Wolfgang/Beck Klaus (Hrsg.), Handbuch Online-Kommunikation, Wiesbaden 2010
- SIEGERT GABRIELE/BRECHEIS DIETER, Werbung in der Medien- und Informationsgesellschaft, 3. Aufl., Wiesbaden 201
- SIMONEK MADELEINE, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, ASA 73 (2004/05), 97 ff. (zit. SIMONEK, ASA 73 (2004/05))
- SIMONEK MADELEINE, Steuersouveränität – Relikt oder Zukunft? ZSR 2010, 551 ff. (zit. SIMONEK, ZSR 2010)
- SIMONEK MADELEINE, Wirkungen einer nachrangigen Ansässigkeit auf die Steuerpflicht in der Schweiz, Ein Lösungsversuch, in: Ackermann Jürg-Beat/Bommer Felix (Hrsg.), Liber Amicorum für Dr. Martin Vonplon, Zürich/Basel/Genf 2009, 293 ff. (zit. SIMONEK, LA Vonplon)
- SIMONS HENRY C., Personal Income Taxation, The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy, Chicago 1938
- SMITH ADAM, Der Wohlstand der Nationen, Eine Untersuchung seiner Natur und seiner Ursachen, Aus dem Englischen übertragen und mit einer Würdigung von Horst Claus Recktenwald, 12. Aufl., München 2009
- SOOKMAN BARRY B., Computer, Internet and Electronic Commerce Terms: Judicial, Legislative and Technical Definitions, Toronto 2013
- SPENGEL CHRISTOPH, Besteuerung der digitalen Wirtschaft – Europa einmal mehr auf dem falschen Weg, Der Betrieb 2018, M4 ff.
- SPITALER ARMIN, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 2. Aufl., Köln 1967
- STÄHLER PATRICK, Geschäftsmodelle in der digitalen Ökonomie, 2. Aufl., Köln 2002
- STOCKER RAOUL, Herausforderungen bei der Gewinnbesteuerung von Unternehmen der digitalen Wirtschaft, in: Gschwend Lukas/Hettic Peter/Müller-Chen Markus/Schindler Benjamin/Wildhaber Isabelle (Hrsg.), Recht im digitalen Zeitalter, Festgabe Schweizer Juristentag 2015 in St. Gallen, Zürich/St. Gallen 2015, 571 ff.

STÖCKLI HUBERT, Das Synallagma im Vertragsrecht, Begründung, Abwicklung, Störungen, Habil. Freiburg 2008, Zürich/Basel/Genf 2008

TANENBAUM ANDREW S., Reti die calcolatori, 4. Aufl., Torino 2008

TAVARES ROMERO J.S./OWENS JEFFREY P., Human Capital in Value Creation and Post-BEPS Tax Policy: An Outlook, Bull. Int. Tax. 2015, 322 ff.

TIPKE KLAUS, Besteuerungsmoral und Steuermoral, Wiesbaden 2000 (zit. TIPKE, Steuermoral)

TIPKE KLAUS, Die Steuerrechtsordnung, Band I, Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. Aufl., Köln 2000 (zit. TIPKE, Bd. I)

TIPKE KLAUS, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung, Köln 1981 (zit. TIPKE, Steuergerechtigkeit)

TIPKE KLAUS/LANG Joachim (Hrsg.), Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010 (zit. BEARBEITER/IN, in: Tipke/Lang, Steuerrecht – 20. Aufl., § ... Rz. ...)

TIPKE KLAUS/LANG JOACHIM (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl., Köln 2015 (zit. BEARBEITER/IN, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § ... Rz. ...)

TOMMASINI ANTONIO/IASELLI GIOVANNI, «Web-Tax» in cerca d'autore, Corr. trib. 2014, 297 ff.

TORMA L./BURJÁN A., Hungary – Corporate Taxation, Country Analyses IBFD, Amsterdam 2017

TURE NORMAN B., Taxing Foreign-Source Income, in: U.S. Taxation of American Business Abroad, Washington D.C. 1975, 37 ff.

URICCHIO ANTONIO FELICE, Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti costituzionali, Bari 2010

VALTA MATTHIAS, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, Diss. Heidelberg 2012, Tübingen 2014

VANISTENDAEL FRANS, Ability to Pay in European Community Law, EC Tax Rev. 2014, 121 ff.

VARANASI SAMIRA/NAGAPPAN MEYYAPPAN, Financial Budget for 2016–2017: Has India Put Its BEPS Foot Forward?, Intertax 2016, 550 ff.

VELAYOS FERNANDO/BARREIX ALBERTO, Towards a New Form of International Taxation: The View from Latin America and the Caribbean, Intertax 2013, 128 ff.

VERDROSS ALFRED/SIMMA BRUNO, Universelles Völkerrecht, Theorie und Praxis, Unveränderter Nachdruck der 3., völlig neu überarbeiteten Auflage von 1984, Berlin 2010

VOGEL KLAUS (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, Köln 1985, DStJG 8, 135 ff. (zit. BEARBEITER/IN, in: Vogel, DStJG 8)

VOGEL KLAUS, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm, Frankfurt am Main/Berlin 1965 (zit. VOGEL, Anwendungsbereich)

VOGEL KLAUS, Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts, StuW 1993, 380 ff. (zit. VOGEL, StuW 1993)

VOGEL KLAUS, Internationales Steuerrecht, DStZ 1997, 269 ff. (zit. VOGEL, DStZ 1997)

VOGEL KLAUS, Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage: Zugleich zur «heimlichen Steuerrevolte» und zum Dreieck Staat/Wirtschaft/Gesellschaft, Der Staat 1986, 481 ff. (zit. VOGEL, Der Staat 1986)

VOGEL KLAUS, Taxation of Cross Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law, An Institutional Approach, The Netherlands 1994 (zit. VOGEL, Taxation)

VOGEL KLAUS, Transnationale Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2003, 523 ff. (zit. VOGEL, IStR 2003)

VOGEL KLAUS, Über «Besteuerungsrechte» und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: Kirchhof Paul/Offerhaus Klaus/Schöberle Horst (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik, Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, 361 ff. (zit. VOGEL, FS Klein)

VOGEL KLAUS, Wie geht es weiter? Die Zukunft des Oasenproblems, in: Vogel Klaus (Hrsg.), Steueroasen und Aussensteuergesetze, Die Bedeutung der Steueroasen heute und die gesetzlichen Massnahmen zu ihrer Bekämpfung, München 1981 (zit. VOGEL, Steueroasen)

VOGEL KLAUS, Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (Part I), Intertax 1988, 216 ff. (zit. VOGEL, Worldwide Teil I)

VOGEL KLAUS, Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (Part II), Intertax 1988, 310 ff. (zit. VOGEL, Worldwide Teil II)

VOGEL KLAUS, Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (Part III), Intertax 1988, 393 ff. (zit. VOGEL, Worldwide Teil III)

VOGEL KLAUS/LEHNER MORIS (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 6. Aufl., München 2015 (zit. BEARBEITER/IN, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. ... Rz. ...)

VOGELSANG MARC, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, Diss. Zürich, Zürich 2015

VOLCKENS HANS VOLKERT, Die Ertragsbesteuerung des grenzüberschreitenden Handels im Internet, unter besonderer Berücksichtigung des Gerechtigkeitsprinzips im Internationalen Steuerrecht, Diss. Osnabrück 2000, Frankfurt am Main 2001

VON SCHANZ GEORG, Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, Finanz-Archiv 1922, 505 ff. (zit. VON SCHANZ, Finanz-Archiv 1922)

VON SCHANZ GEORG, Zur Frage der Steuerpflicht, Finanz-Archiv 1892, 1 ff. (zit. VON SCHANZ, Finanz-Archiv 1892)

WAGNER ADOLPH, Finanzwissenschaft, Zweiter Teil, Gebühren und allgemeine Steuerlehre, Leipzig/Heidelberg, 1880

WASSERMAYER FRANZ/BAUMHOFF HUBERTUS (Hrsg.), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Köln 2014 (zit. BEARBEITER/IN, in: Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise, Rz. ...)



WASSERMEYER FRANZ/LANG MICHAEL/SCHUCH JOSEF (Hrsg.), Doppelbesteuerung, OECD-Musterabkommen, DBA Österreich-Deutschland, Kommentar, Wien 2010 (zit. BEARBEITER/IN, in: Wassermeyer/Lang/Schuch, DBA-Kommentar, Art. ... Rz. ...)

WEBER ROLF H., E-Commerce und Recht, Rechtliche Rahmenbedingungen elektronischer Geschäftsformen, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2010

WEBER ROLF H./HEINRICH ULRIKE I., Online-Werbung im Finanzmarktbereich, in: Thouvenin Florent/Weber Rolf H. (Hrsg.), Werbung – Online, Zürich/Basel/Genf 2017

WEBER ROLF H./HILTY RETO M./AUF DER MAUR ROLF (Hrsg.), Geschäftsplattform Internet, Rechtliche und praktische Aspekte, Zürich 2000 (zit. BEARBEITER/IN, in: Weber/Hilty/Auf der Maur, Geschäftsplattform)

WEBER ROLF H./THOUVENIN FLORENT (Hrsg.), Rechtliche Herausforderungen durch webbasierte und mobile Zahlungssysteme, Zürich/Basel/Genf 2015 (zit. BEARBEITER/IN, in: Weber/Thouvenin, Zahlungssysteme)

WELFENS PAUL J.J., Internet-economy.net – Macroeconomics, Deregulation and Innovation, Heidelberg 2002

WICHMANN MICHAEL, The Taxation of Services, Is the Permanent Establishment the appropriate Threshold? Bull. Int. Tax. 2004, 201 ff.

WILDHABER LUZIUS, Sovereignty and International Law, in: Macdonald Roland St. John/Johnston Douglas M. (Hrsg.), The Structure and Process of International Law: Essays in Legal Philosophy, Doctrine and Theory, The Hague 1983, 425 ff.

WIRTZ BERND W., Electronic Business, 4. Aufl., Heidelberg 2013

YPSILANTI DIMITRI, A borderless World: The OECD Ottawa Ministerial Conference and initiatives in electronic commerce, ermerald insight 1999, 23 ff.

ZARNEKOW RÜDIGER/WULF JOCHEN/VON BORNSTAEDT FALK, Internetwirtschaft, Das Geschäft des Datentransports im Internet, Berlin Heidelberg 2013

ZUBER BARBARA, Anknüpfungsmerkmale und Reichweite der internationalen Besteuerung, Diss. Mannheim, Hamburg 1991

ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017 (zit. BEARBEITER/IN, in: Zweifel/Beusch, Kommentar DBG, Art. ... N ...)

ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/GLAUSER PIERRE-MARIE/ROBINSON PHILIP (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, Basel 2015 (zit. BEARBEITER/IN, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Kommentar MwStG, Art. ... N ...)

ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/MATTEOTTI RENÉ (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015 (zit. BEARBEITER/IN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. ... N ...)

# Materialienverzeichnis

## I. Schweiz

Deloitte Schweiz, The sharing economy: Share and make money, How does Switzerland compare?, abrufbar unter: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ch/Documents/consumer-business/ch-cb-shared-economy-share-and-make-money.pdf>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018 (zit. Deloitte, Sharing Economy)

Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD), Medienmitteilung vom 20. Dezember 2017, Bundesrat eröffnet Vernehmlassung zum BEPS-Übereinkommen (zit. EFD, Vernehmlassung BEPS)

Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV), MwSt-Info 04, Steuerobjekt, MwSt-Webpublikationen, abrufbar unter: <<https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/pages/taxInfos/tableOfContent.xhtml?Winid=978180>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018 (zit. EStV, MwSt-Info 04)

Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) – Informatiksteuerungsorgan des Bundes (ISB), Cloud Computing, Strategie der Schweizer Behörde 2012–2020 vom 25. Oktober 2012, abrufbar unter: [https://www.isb.admin.ch/isb/de/home/ikt-vorgaben/strategien-teilstrategien/sn003-cloud\\_computing\\_strategie\\_der\\_schweizer\\_behoerden.html](https://www.isb.admin.ch/isb/de/home/ikt-vorgaben/strategien-teilstrategien/sn003-cloud_computing_strategie_der_schweizer_behoerden.html)>, letzter Besuch am 30. Juni 2018 (zit. EFD, Cloud Computing)

Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD), Erläuternder Bericht zum multilateralen Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung und zu einem Änderungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich vom 20. Dezember 2017 (zit. EFD, Erläuternder Bericht MLI)

Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD), Medienmitteilung vom 7. Juni 2017, Schweiz unterzeichnet das BEPS Übereinkommen, abrufbar unter: <<https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-66981.html>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018 (zit. EFD, BEPS)

Schweizerische Eidgenossenschaft, Bericht des Bundesrates zu virtuellen Währungen in Beantwortung der Postulate Schwaab (13.3687) und Weibel (13.4070) vom 25. Juni 2014, abrufbar unter: <<http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/35361.pdf>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018 (zit. BUNDESRAT, Virtuelle Währungen)

Schweizerische Steuerkonferenz (SKK), Interkantonale und interkommunale Steuerauscheidung bei Telekommunikationsunternehmungen (fix und mobil) mit eigener Netzinfrastruktur, Kreisschreiben vom 17. September 2009 Nr. 20 (zit. KS SSK 20)

Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Interkantonale Steuerauscheidung «DIE POST», Kreisschreiben des Vorstandes vom 11. März 1999 Nr. 10 (zit. KS SSK 10)

Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Interkantonale Steuerauscheidung Swisscom AG, Kreisschreiben des Vorstandes vom 24. Juni 1998 Nr. 7 (zit. KS SSK 7)

Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF), Unternehmensbesteuerung, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) vom 5. Oktober 2015, abrufbar unter: <<https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/themen/oecd-dossiers.html>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018 (zit. SIF, Faktenblatt BEPS)

## **II. Europäische Union**

ECOFIN, Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy, Schlussfolgerungen vom 5. Dezember 2017 (FISC 346 ECOFIN 1092) (zit. ECOFIN, Schlussfolgerungen Dezember 2017)

Economic and Financial Affairs Council (ECOFIN), EU finance ministers agreed to develop new digital taxation rules, Medienmitteilung vom 16. September 2017, abrufbar unter: <<https://www.eu2017.ee/news/press-releases/eu-finance-ministers-agreed-develop-new-digital-taxation-rules>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018 (zit. ECOFIN, Medienmitteilung)

EU-Commission, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, Brüssel, 21.9.2017, COM(2017) 547 final (zit. EU-COMMISSION, Fair and Efficient Tax System)

EU-Commission, Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) of 16th March 2011 (COM[2011]121/4) (zit. EU-COMMISSION, CCCTB 2011)

EU-Commission, Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) of 25th October 2016 (COM(2016)683 final) (zit. EU-COMMISSION, CCCTB 2016)

EU-Commission, Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU, Medienmitteilung vom 21. März 2018 (zit. EU-COMMISSION, Press release – Digital Taxation)

EU-Commission, Expert Group On Taxation Of The Digital Economy, Working Paper: Digital Economy – Facts & Figures, Brussels 2014 (zit. Expert Group, Working Paper)

EU-Commission, Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, abrufbar unter: <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb\\_de](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_de)>, letzter Besuch am 30. Juni 2018

EU-Commission, Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy vom 28. Mai 2014 (zit. EU-COMMISSION, Report)

EU-Commission, Taxation: Commission sets out path towards fair taxation of the Digital Economy, Medienmitteilung vom 21. September 2017 (zit. EU-COMMISSION, Press release – Digital Economy)

EU-Commission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen vom 28. März 2018 (COM[2018] 148 final) (zit. EU-COMMISSION, Richtlinie Digitalsteuer)

EU-Commission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz vom 28. März 2018 (COM[2018] 147 final) (zit. EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft)

EU-Rat, European Council meeting (19 October 2017), Schlussfolgerungen vom 19. Oktober 2017 (EUCO 14/17) (zit. EU-RAT, Schlussfolgerungen Oktober 2017)

### III. OECD

OECD (2011), ICTNET Assessment Paper 1, ICT Growth and Productivity, September 2011 (zit. OECD, ICTNET Assessment Paper 1)

OECD (2011), OECD Guide to Measuring the Information Society 2011, OECD Publishing (zit. OECD, Information Society)

OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing (zit. OECD, Aktionsplan)

OECD (2013), Exploring the Economics of Personal Data: A Survey of Methodologies for Measuring Monetary Value», OECD Digital Economy Papers, No. 220, OECD Publishing (zit. OECD, Economics of Personal Data)

OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing (zit. OECD, Digital Economy)

OECD (2014), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing (zit. OECD, Explanatory Statement)

OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing (zit. OECD, Final Report – Action 1)

OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Action 8 – 10 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (zit. OECD, Final Report – Action 8/10)

OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (zit. OECD, Final Report – Action 5)

OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (zit. OECD, Final Report – Action 3)

OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (zit. OECD, Final Report – Action 15)

OECD (2015), Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (zit. OECD, Final Report – Action 11)

OECD (2015), Neutralising the Effect of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (zit. OECD, Final Report – Action 2)

OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (zit. OECD, Final Report – Action 7)

OECD (2015), Preventing the Grant of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (zit. OECD, Final Report – Action 6)

OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (zit. OECD, Final Report – Action 13)

OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris (zit. OECD, Verrechnungspreise)

OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (zit. OECD, Zwischenbericht 2018)

OECD, Brief on the Tax Challenges Arising from Digitalisation Interim Report 2018, abrufbar unter: <<http://www.oecd.org/tax/beps/brief-on-the-tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-2018.pdf>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018 (zit. OECD, Brief Interim Report 2018)

OECD, Brief on the Tax Challenges Arising from Digitalisation: Interim Report 2018, Paris 2018 (zit. OECD, Brief on Tax Challenges)

OECD, Confédération Suisse, Statut de la liste de réserves et des notifications au moment de la signature, abrufbar unter: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-switzerland.pdf>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018 (zit. OECD, Vorbehalte der Schweiz zum MLI)

OECD, Draft Contents of the 2017 Update to the OECD Model Tax Convention of 11 July 2017 (zit. Rz. ... zum Draft-Kommentar 2017 zum OECD-MA)

OECD, E-Commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation, Paris 2005 (zit. OECD, E-Commerce)

OECD, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, A Report by the Committee on Fiscal Affairs, Ottawa 1998 (zit. OECD, Ottawa)

OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 24 November 2016 (zit. OECD, MLI-Statement)

OECD, Kommentar zu den Artikeln des Musterabkommens, hrsg. vom Fiskalausschuss der Organisation wirtschaftlicher Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), in: OECD-Reihe Steuern, Herne/Berlin, Loseblattsammlung (zit. Kommentar zum OECD-MA, Art. ... Rz. ...)

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2018 (Condensed Version – as it on 21 November 2017) (zit. OECD, MA 2017)

OECD, Multilateral Instrument, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Information Brochure, 24 November 2016 (zit. OECD, MLI Information Brochure)

OECD, Tax Challenges of Digitalisation, Comments Received on the Request for Input – Part II, 25 October 2017 (zit. OECD, Comments Digitalisation I)

OECD, Tax Challenges of Digitalisation, Comments Received on the Request for Input – Part II, 25 October 2017 (zit. OECD, Comments Digitalisation II)

OECD, Tax treaties: update to OECD Model Tax Convention released, abrufbar unter: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/tax-treaties-2017-update-to-oecd-model-tax-convention-released.htm>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018 (zit. OECD, Tax treaties)



OECD, Taxation and Electronic Commerce, Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, Paris 2001 (zit. OECD, Implementing Ottawa)

#### **IV. Übrige Materialien**

Australian Government, Closing the Digital Loophole, abrufbar unter: <<http://www.budget.gov.au/2015-16/content/glossy/tax/html/tax-o3.htm>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018

BEPS Monitoring Group (BMG), Address the Tax Challenge of the Digital Economy, abrufbar unter: <<https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2014/04/bmg-digital-economy-submission-2014.pdf>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018

Bundesverband Digitale Wirtschaft (BVDW), Trends der digitalen Wirtschaft in Zahlen, Düsseldorf 2012 (zit. BVDW, Trends)

COLLIN PIERRE/COLIN NICOLAS, Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique, Rapport au Ministre de l'économie et des finances, au Ministre du redressement productif, au Ministre délégué chargé du budget et à la Ministre déléguée chargée des petites et moyennes entreprises, de l'innovation et de l'économie numérique, 18. Januar 2013

Committee on Taxation of E-Commerce formed by the Central Board of Direct Taxes, Department of Revenue, Ministry of Finance, Government of India, Proposal for Equalization Levy on Specified Transactions, Report of the Committee on Taxation of E-Commerce, Februar 2016

Competition & Market Authority (CMA), The commercial use of consumer data, Report on the CMA's call for information, London 2015 (zit. CMA, consumer data)

EY, BEPS: 68 Staaten unterzeichnen das multilaterale Instrument, Tax Short Cuts, Aktuelle Steuerinformationen für Österreich von EY vom 13. Juni 2017, abrufbar unter: <[http://www.wirtschaftsbund-ktn.at/sites/default/files/downloads/ey\\_austria\\_tax\\_short\\_cuts\\_12\\_2017.pdf](http://www.wirtschaftsbund-ktn.at/sites/default/files/downloads/ey_austria_tax_short_cuts_12_2017.pdf)>, letzter Besuch am 30. Juni 2018 (zit. EY, BEPS)

EY, Global digital tax developments review vom April 2016, abrufbar unter: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-global-digital-tax-developments-review/\\$FILE/ey-global-digital-tax-developments-review.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-global-digital-tax-developments-review/$FILE/ey-global-digital-tax-developments-review.pdf)>, letzter Besuch am 30. Juni 2018 (zit. EY, Global Tax)  
EY, Israeli Tax Authorities publish draft circular regarding internet activity of foreign companies in Israel, Global Tax Alert vom 16. April 2015, abrufbar unter: <<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--israeli-tax-authorities-publish-draft-circular-regarding-internet-activity-of-foreign-companies-in-israel>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018 (zit. EY, Israeli 2015)

EY, Israeli Tax Authorities publish official circular on internet activity of foreign companies in Israel, Global Tax Alert vom 15. April 2016, abrufbar unter: <<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--israeli-tax-authorities-publish-official-circular-on-internet-activity-of-foreign-companies-in-israel>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018 (zit. EY, Israeli 2016)

France Stratégie, Taxation and digital economy: A survey of theoretical models, Finals report, 26. Februar 2015

G20 Germany 2017, Annex to G20 Leaders Declaration, G20 Hamburg Action Plan, abrufbar unter: <<https://www.g2o.org/en/g2o/timeline>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018 (zit. G20 Germany 2017, Annex Action Plan)

HMRC, Diverted Profits Tax, Guidance vom 30. November 2015, abrufbar unter: <[https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/480318/Diverted\\_Profits\\_Tax.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/480318/Diverted_Profits_Tax.pdf)>, letzter Besuch am 30. Juni 2018 (zit. HMRC, Guidance DPT)

HMRC, Finance Bill 2015 vom 24. März 2015, abrufbar unter: <<https://www.gov.uk/government/collections/finance-bill-2015>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018 (zit. HMRC, Finance Bill)

ISO/IEC 2382:2015, Information Technology – Vocabulary, abrufbar unter: <<https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso-iec:2382:ed-1:v1:en>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018

Le Maire Bruno/Schäuble Wolfgang/Padoan Peir-Carlo/de Guindos Luis, Political Statement, Joint Initiative on the Taxation of Companies Operating in the Digital Economy vom 11. September 2017, abrufbar unter: <<http://g8fipikplyr33r3krz5b97d1.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2017/09/170907-joint-initiative-digital-taxation252c-signed-letter-by-4-ministers.pdf>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018

League of Nations, Economic and Financial Commission, Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Brunis, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp, Geneva, 5 April, 1923, auffindbar unter League of Nations Doc. EFS 73 F 19 (1923)

Orange, The Future of Digital Trust: A European study on the nature of consumer trust and personal data, September 2014, abrufbar unter: <<https://www.orange.com/content/download/25973/582245/version/2/file/Report+-+My+Data+Value+-+Orange+Future+of+Digital+Trust+-+FINAL.pdf>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018

PwC, India introduces new equalization levy on online advertising revenue, Tax Insights from International Tax Services vom 6. Juni 2016, abrufbar unter: <<https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-india-introduces-new-equalization-levy-on-online-advertising-revenue.pdf>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018

Repubblica Italiana, Decreto-Legge 24 aprile 2017, no. 50, Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo. (17G00063), (GU Serie Generale n.95 del 24-04-2017 – Suppl. Ordinario n. 20)

Repubblica Italiana, Legge 27 dicembre 2013, n. 147, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge die Stabilità 2014), (13G00191) (GU Serie Generale n. 302 del 27-12-2013 – Suppl. Ordinario n. 87)

UN-Committee of Expert on International Cooperation in Tax Matters, Tax Challenges in the Digitalized Economy, Selected Issues for Possible Committee Consideration, E/C.18/2017/CRP.22, 11 October 2017



## **TEIL 1: GRUNDLAGEN**

### **Kapitel 1: Einleitung**

Im 21. Jahrhundert stellt die digitale Wirtschaft einen zentralen Anknüpfungspunkt sowohl für die täglichen (Rechts-)Geschäfte als auch für die nachhaltige wirtschaftliche Produkt- bzw. Marktentwicklung dar. Von kleinsten Gesellschaften bis zu multinationalen Konzernen verfügen sämtliche Unternehmen zumindest über eine Webseite oder eine virtuelle Plattform, durch welche die Leistungen, Dienstleistungen und die Güter der entsprechenden Unternehmen aufgezeigt, zur Verfügung gestellt und manchmal auch ausgetauscht und verkauft werden. Ferner sind Bereiche wie Güterverkehr und Logistik, Finanzen, Produktion und Landwirtschaft, Ausbildung, Gesundheit und schliesslich Rundfunk und Medien heutzutage nicht mehr in der Lage, sich ohne digitale Wirtschaft effizient weiterzuentwickeln bzw. zu überleben. *De facto* schreitet die weltweite Globalisierung und Digitalisierung unaufhaltsam voran. Dieser Vormarsch beeinflusst sämtliche Alltagsbereiche und folglich auch die rechtswissenschaftliche Sphäre. Immer mehr setzen sich Lehre, Praxis und Rechtsprechung mit unzähligen Fragen sowohl im Rahmen des Internet- und Computerrechts als auch in Bezug auf die rechtlichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Folgen der Digitalisierung auseinander. Betroffen ist damit auch das Steuerrecht. In einer Welt, in der Begriffe wie ICT, also «Information and Communication Technology», geläufig sind, und Erscheinungsbilder wie «Personal Computing Devices», «Telecommunications Networks», «Software», «Virtual Currencies» oder die sog. «Sharing Economy» im Geschäftsleben üblich sind, darf aus Sicht des Steuerrechts nicht ignoriert werden, dass die globalisierte Welt zu einer Aufweichung der Landesgrenzen geführt hat. In der Tat sind die digitalen Vorgänge so dynamisch, dass die traditionellen steuerrechtlichen Anknüpfungspunkte, wie die physische Präsenz eines Unternehmens, nicht mehr zeitgemäss erscheinen. Eine eingehende Analyse dieses Szenarios zeigt jedoch, dass die Daten und deren Nutzung einen mutmasslich ausreichenden Anknüpfungspunkt darstellen können. Ernsthafte Probleme tauchen indes auf, wenn es um die Frage geht, wo der Ursprung der Datennutzung liegt. Heutzutage ist es (fast) unmöglich zu bestimmen, wo Daten bzw. deren Wert entstehen und wann dies geschieht.

Infolgedessen ist die Besteuerung der in der digitalen Welt abgeschlossenen (Rechts-) Geschäfte kaum möglich. Die OECD hat diese Problematik wie folgt zusammengefasst:<sup>1</sup>

*«[...] data [...] may be collected from customers or devices in one country using technology developed in a second country. It may be processed in the second country and used to improve product offerings or target advertisements to customers in the first country. Determining whether profit is attributable to each of these functions and the appropriate allocation of that profit between the first county and the second country raises tax challenges. These challenges may be exacerbated by the fact that in practice a range of data may be gathered from different sources and for different purposes by businesses and combined in various ways to create value, making tracing the source of data challenging.»*

Die wachsende Rolle der Daten im Rahmen der unternehmerischen Geschäftstätigkeiten führt zu grundlegenden Fragestellungen, wie derjenigen, ob die gegenwärtigen Besteuerungs- und Anknüpfungsprinzipien noch verhältnismässig und aktuell sind. Fraglich ist ausserdem, ob Gewinne, die der Fernfassung von Daten durch ein Unternehmen zuzurechnen sind, der Besteuerung in demjenigen Staat unterliegen, in dem die Daten erworben worden sind. Damit verbunden sind ferner Fragen, wie diejenige, ob die Fernfassung der Daten einen neuen Anknüpfungspunkt für die Besteuerung der aus der digitalen Wirtschaft erwirtschafteten Einkünfte bilden kann. Eine positive Antwort auf diese Fragestellung wirft dann die Frage zu den sich daraus ergebenden steuerrechtlichen Folgen hinsichtlich der Gewinnzurechnungsgrundsätze auf. Schliesslich stellt sich die Frage, ob die Daten aus steuerrechtlicher Sicht sachgerecht eingestuft und qualifiziert werden können.<sup>2</sup>

Aus steuerrechtlicher Sicht sind der Wert der Daten und die damit im Zusammenhang stehenden Schwierigkeiten zur Bestimmung dieses Wertes von Belang. Die Frage nach der Methode zur Ermittlung dieses Wertes ist somit von grundlegender Bedeutung. In der Tat ist fraglich, ob der Wert der Daten als Umsatz selbst zu betrachten ist

---

<sup>1</sup> OECD, Final Report – Action 1, 103.

<sup>2</sup> Zum Ganzen OECD, Final Report – Action 1, 104.

oder ob der Wert der Daten als zum Umsatz beitragendes Mittel angesehen werden muss. Je nach Begriffsauslegung können sich abweichende Steuerfolgen ergeben.<sup>3</sup>

Ferner wird die Bedeutung des Nexus-Problems und die damit verbundene Frage nach dem Ort der Datenerhebung durch den Umstand erhöht, dass der Wert der Daten nur auf die Steuerfolgen einwirken kann, wenn die Daten einer Betriebsstätte oder einer lokalen Tochtergesellschaft zugeordnet sind und einer ausländischen Gesellschaft verkauft werden, aber nicht, wenn die Daten unmittelbar von einer ausländischen Gesellschaft, die keine Betriebsstätte besitzt, gesammelt werden.<sup>4</sup>

Die steuerrechtliche Problematik besteht schliesslich in der Zuordnung der einzelnen Wertschöpfungsschritte, die die Unternehmen auf der ganzen Welt verteilen können und bei denen nicht deutlich ist, welche (Geschäfts-)Tätigkeit wo zu Stande kommt und inwieweit sie an der Wertschöpfung beteiligt ist. Dieser letzte Punkt wurde bereits von VOGEL betont und kann wie folgt zusammengefasst werden:<sup>5</sup>

*«Where exactly is value added, and how much, when an enterprise in state A sells goods manufactured in state B and now stored in state C to an enterprise in D – and, maybe, through an agent in E? Where is value added when the enterprise in A transfers know-how acquired in B and C to the enterprise in D?»*

Ziel dieser Dissertation ist es, eine Antwort auf diese Fragen zu geben und folglich ein Besteuerungsmodell zu entwickeln, das sich mit den Eigenschaften der digitalen Wirtschaft decken kann.

Der erste Teil der Dissertation soll einen Überblick über die Grundlagen der digitalen Wirtschaft und der Welteinkommens- und Quelleneinkommensbesteuerung geben. Einerseits werden sämtliche Aspekte der digitalen Wirtschaft behandelt. Es wird insbesondere auf das Wesen, die Eigenschaften, die Folgen und Auswirkungen der digitalen Wirtschaft eingegangen. Dabei richtet sich der Fokus auf die Rolle der Daten und der neuen Businessmodelle. Die Untersuchung widmet sich – ökonomisch und recht-

---

<sup>3</sup> Zum Ganzen OECD, Final Report – Action 1, 103.

<sup>4</sup> Zum Ganzen OECD, Final Report – Action 1, 103.

<sup>5</sup> VOGEL, Worldwide Teil I, 223.

lich – den grundlegenden Prinzipien des internationalen Steuerrechts und dem Konzept der Quelle, mit besonderer Gewichtung der Steuerverteilung bzw. Steuersouveränität der Staaten in der digitalen Wirtschaft. Der zweite Teil geht auf die gegenwärtigen Lösungsvorschläge aus Lehre und Praxis zur Herausforderung der Besteuerung der digitalen Wirtschaft ein. Im dritten Teil wird ein neuer Begriff der Quelle mitsamt einem Vorschlag zur Besteuerung und Gewinnzuordnung formuliert.



## Kapitel 2: Die digitale Wirtschaft

### I. Die Grundlagen der digitalen Wirtschaft

#### 1. Die Informations- und Kommunikationstechnologie als Entstehungsmoment der digitalen Wirtschaft

Die digitale Wirtschaft ist Bestandteil der Informations- und Kommunikationstechnologie (IKT),<sup>6</sup> die weiter als Bestandteil der gegenwärtigen Informationsgesellschaft<sup>7</sup> zu betrachten ist.<sup>8</sup> Diese Gesellschaft hat ihre wesentlichste Bedeutungssteigerung in den 1990er Jahren erfahren.<sup>9</sup> Einer der Gründe dafür besteht in dem unaufhaltsamen Wachstum der IKT.<sup>10</sup> Diese rasante technologische Entwicklung hat zur weltweiten Vernetzung der bisher auf der ganzen Welt verteilten Informationen einerseits und des globalen Wissens andererseits geführt.<sup>11</sup> Ausserdem geben die von der IKT zur Verfügung gestellten Infrastrukturen (wie z.B. das Internet) sowohl der Information als auch dem Wissen eine neue Gestalt,<sup>12</sup> so dass sie als neue entscheidende Produktionsfaktoren betrachtet werden können. Aus wirtschaftlicher Sicht ist somit nicht der Computer als Maschine von Belang, sondern die neue Informations- und Wissensgestalt, die sich daraus ergibt.<sup>13</sup> Hinzu kommt, dass das Internet die unternehmerischen, marktbezogenen und wirtschaftlichen Strukturen so weitreichend beeinflusst, dass es

---

<sup>6</sup> Auf Englisch «Information and Communication Technology», besser bekannt als ICT. Darunter versteht man diejenigen Technologien der Information (wie bspw. das Telefon oder das Internet), die verwendet werden, Informationen zu sammeln, zu speichern und zu übertragen (MEGALE, 40).

<sup>7</sup> Dieser Begriff wird durch den Harvard Soziologen DANIEL BELL geprägt. In seinem Buch, «*The Coming of Post-Industrial Society*», New York 1973, spricht er von der Informationsgesellschaft als eine post-industrielle Gesellschaft; vgl. ferner dazu STÄHLER, 23; KIM/KIM/PARK/HWANG, 164; WIRTZ, 3.

<sup>8</sup> KIM/KIM/PARK/HWANG, 164.

<sup>9</sup> WIRTZ, 5.

<sup>10</sup> OECD, Final Report – Action 1, 11.

<sup>11</sup> SCHMID, 100.

<sup>12</sup> SCHMID, 100.

<sup>13</sup> STÄHLER, 23.

zu einer unverzichtbaren Infrastruktur der Informationsgesellschaft geworden ist. Zum einen haben die Unternehmen neue Arten der Leistungserstellung und der gegenseitigen Arbeit mit Kunden und Geschäftsbeteiligten entwickelt, die im Vorfeld nicht oder nur eingeschränkt ausführbar waren.<sup>14</sup> Zum anderen werden den Verbrauchern ständig neuartige Produkte und Dienstleistungen angeboten, die vorwiegend auf Informationen beruhen und ihren Ursprung in den IKT-Entwicklungen haben.<sup>15</sup> In einem knappen halben Jahrhundert hat somit das unaufhaltsame Wachstum der IKT zu einem globalen Wandel der Wirtschaft geführt.<sup>16</sup>

Zu Beginn dieses Wandels wurde ein Paradigmenwechsel sowohl in der Wirtschaft als auch in der Gesellschaft erwartet.<sup>17</sup> Heutzutage ist eine Differenzierung zwischen der digitalen und der konventionellen Wirtschaft aber kaum noch möglich, denn die IKT hat sich in der gesamten Wirtschaft derart durchgesetzt, dass sie auf sämtliche Geschäftsmodelle einwirkt.<sup>18</sup> Die digitale Wirtschaft beherrscht nicht nur jene Unternehmen, die vollständig entmaterialisierte, digitale Geschäftstätigkeiten ausüben. Sie prägt auch jene Unternehmen, die IKT-Technologien nur zur Unterstützung ihrer Geschäftsprozesse einsetzen.<sup>19</sup> Daraus lässt sich somit schliessen, dass keine kompletten neuen wirtschaftlichen Massstäbe geschaffen wurden, sondern lediglich eine durchgreifende Veränderung der bestehenden Strukturen und Grundsätze erfolgt ist.<sup>20</sup>

---

<sup>14</sup> ICKLER, 25.

<sup>15</sup> WIRTZ, 7.

<sup>16</sup> EU-COMMISSION, Report, 13; OECD, Final Report – Action 1, 36; GORDON, JEP 2000, 51 f.; SCHMID, 101. Während der 1960er Jahre kommt der Mitbegründer der Intel Corporation Gordon Moore zum Schluss, dass sich die Komplexität der integrierten Schaltkreise mit geringen Komponentenkosten alle achtzehn Monate verdoppelt (sog. Moore's Law). Dieser Grundsatz bildet eine der wesentlichen Grundlagen der Digitalisierung bzw. der digitalen Revolution (COHEN/DELONG/ZYSMAN, 13). Ausführlicher dazu auch: <<http://www.intel.com/content/www/us/en/silicon-innovations/moores-law-technology.html>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

<sup>17</sup> ICKLER, 25.

<sup>18</sup> OECD, Final Report – Action 1, 11; EU-COMMISSION, Report, 11.

<sup>19</sup> BVWD, Trends, 6.

<sup>20</sup> ICKLER, 25.

## 2. Der Aufbau der IKT

### 2.1 Die «layers» der IKT

Für die Beschreibung der Funktionsweise der IKT wird auf die sog. «layers» abgestellt, d.h., einem Grundkonzept von sechs Schritten, die für das Bestehen von gesellschaftlichen Beziehungen in der digitalen Welt unabdingbar sind. Voraussetzung für das Funktionieren von IKT sind das Vorhandensein und das Zusammenspiel von Infrastruktur («Infrastructure»), Softwareressourcen («Software Resources»), Zugänglichkeit («Accessibility»), Anwendung («Application»), Benutzerschnittstelle («User Interface») und Nutzer («User»). Die Infrastruktur des Internets kann als der physisch greifbare Organismus der digitalen Wirtschaft und Gesellschaft bezeichnet werden. Kabel, Kanäle, Router etc. gewährleisten den weltweiten Informationsfluss. Verknüpft ist dieses «Nervensystem» über Server, die weltweit in Datenvermittlungszentren organisiert und miteinander verbunden sind. Diese zwei Ebenen werden dann durch Serviceprogramme (dritter Schritt) kombiniert und ermöglichen die Anwendung der vierten Ebene, der sog. Applikationen. Durch die Benutzerschnittstelle (fünfte Ebene) ist die digitale Welt für die Nutzer (sechste Ebene) sichtbar bzw. verwendbar.<sup>21</sup>

### 2.2 Die Funktionsweise des Internets

Bekannt auch als das Netzwerk der Netzwerke stellt das Internet<sup>22</sup> nicht nur eine unverzichtbare Infrastruktur der heutigen Informationsgesellschaft, sondern auch das

---

<sup>21</sup> Zum Ganzen OECD, Final Report – Action 1, 46 ff.

<sup>22</sup> Der Begriff «Internet» erscheint zum ersten Mal im Dezember 1974 im Aufsatz «*Specification of Internet Transmission Control Program*» von CERF VINTON, DALAL YOGEN und SUNSHINE CARL und ist die Abkürzung von «Internetwork». Die Geschichte des Internets beginnt jedoch bereits in den 1960er Jahren in den USA, als ein neues Kommunikationsprotokoll entwickelt wurde. Dabei handelte es sich um das sog. ARPANET, das dazu gedacht war, einen einwandfreien Informationsaustausch zwischen den Computern des US-Verteidigungsministeriums in Kriegszeiten zu gewährleisten. Das ARPANET ist der Vorläufer des gegenwärtigen Internetkonzepts, das heutzutage als eine Vernetzung von Computernetzwerken verstanden wird, die das gleiche Protokoll verwenden, um Informationspakete auszutauschen (CHATFIELD, 5). Zur Geschichte des Internets vgl. u.a. Computer History Museum, Internet History, abrufbar unter: <<http://www.computerhistory.org/internethistory/>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

Werkzeug der digitalen Wirtschaft dar.<sup>23</sup> Die Internetarchitektur besteht aus der Verbindung einer Vielzahl von Netzen, aus einem Paketvermittlungssystem<sup>24</sup> und aus Kommunikationsprotokollen, die die Protokollfamilie TCP/IP<sup>25</sup> bilden.<sup>26</sup> *De facto* werden auf der ganzen Welt Daten<sup>27</sup> in Form von Texten, Tönen und Bildern durch das Internet übertragen. Die vorgenannten Ebenen bilden den Nukleus der weltweiten Vernetzung zwischen sämtlichen mit dem Netzwerk verbundenen und in unterschiedlichen Orten gelegenen Computern.<sup>28</sup> Das Internet stellt jedoch nur die physische Infrastruktur der Onlinewelt dar: Server, Computer, Kabel und Router ermöglichen den Nutzern den Zugang zu den Onlinediensten wie z.B. zum World Wide Web (WWW)<sup>29</sup> und zu den E-Mail-Diensten.<sup>30</sup>

---

<sup>23</sup> BADACH/HOFFMANN, 3; so auch ICKLER, 25.

<sup>24</sup> Bei deren Übertragung werden die Daten in eine Vielfältigkeit unzählige Datenpakete zerteilt, um einen einwandfreien Transport zu ermöglichen. Zu beachten ist die Tatsache, dass sie nicht an einen bestimmten Weg gebunden sind, sondern nur an diejenigen, der zur Zeit der Sendung zur Verfügung steht. Eine verlässliche Übertragung der Daten ist jedoch gewährleistet: Wenn eine Route ausfällt, dann liegt immer eine alternative Wegwahl vor (FEDERRATH/PFITZMANN, in: Moritz/Dreier, E-Commerce, Teil A Rz. 4 und 7 ff.). Ausführlicher zum Paketvermittlungssystem u.a. BADACH/HOFFMANN, 1 ff.

<sup>25</sup> TCP/IP ist die Abkürzung für «*Transmission Control Protocol/Internet Protocol*». Diese Protokolle bestimmen, wie die Daten in einzelne Datenpakete zergliedert und zwischen den verschiedenen Computern gesendet werden. Einerseits definiert das Internet Protokoll den Datenweg zwischen den verbundenen Rechnern bzw. den verschiedenen «IP-Adressen». Andererseits ist das Übertragungsprotokoll TCP auf die einwandfreie bzw. geordnete Übertragung der Datenpakete gerichtet (CHATFIELD, 6). Ausführlicher zur Protokollfamilie und ihre Funktionsweise u.a. BADACH/HOFFMANN, 1 ff.

<sup>26</sup> BADACH/HOFFMANN, 3; CHATFIELD, 6; PINTO, E-Commerce, 3.

<sup>27</sup> Ausführlicher zu den Daten hinten, 17 f. und 18 ff.

<sup>28</sup> PINTO, E-Commerce, 3.

<sup>29</sup> Das World Wide Web darf nicht mit dem Internet als Infrastruktur der IKT verwechselt werden. Unter dem Begriff des World Wide Web versteht man vielmehr eine von unzähligen Diensten (wie z.B. das Filesharing oder das Versenden von Mails), die das Internet verwenden, um Informationen zwischen den verschiedenen «User Interfaces» zu transportieren (BADACH/HOFFMANN, 7; CHATFIELD, 8).

<sup>30</sup> SOOKMAN, 597 m.w.H.

### 2.3 Vom World Wide Web...

Entscheidender Faktor der Verbreitung der digitalen bzw. internetbezogenen Geschäfte bildet das World Wide Web und insb. dessen grundlegender Bestandteil, die sog. Website.<sup>31</sup> Darunter versteht man einen virtuellen im World Wide Web belegten Ort, der meist aus verschiedenen bzw. unterschiedlichen Web-Ressourcen bzw. Web-Contents (wie z.B. andere Websites) besteht,<sup>32</sup> die wiederum auf einem oder mehreren Server(n) abgespeichert sind.<sup>33</sup> Diese Server sind über einen sog. Internet Service Provider (ISP)<sup>34</sup> an das Internet angebunden und verfügen über eine einzigartige IP-Adresse,<sup>35</sup> ähnlich einer Telefonnummer. Sie ermöglicht die Kommunikation bzw. Verknüpfung zwischen sämtlichen mit dem Netzwerk verbundenen Computern.<sup>36</sup> Vereinfacht dargestellt, kann das World Wide Web als eine riesige Sammlung von Daten betrachtet werden, die überall über das Internet abrufbar sind.<sup>37</sup>

### 2.4. ... bis zu den neuen Entwicklungstrends

Aus dem rasanten Technologiefortschritt und der daraus resultierenden IKT-Entwicklung folgt das Aufkommen einer Vielzahl neuer, internetbezogener Technologien und Geschäftsmodelle, die sowohl die herkömmliche als auch die digitale Wirtschaft stark beeinflussen und umgestalten werden. Dazu zählen u.a. die virtuellen Währungen und das Internet der Dinge.<sup>38</sup>

---

<sup>31</sup> ICKLER, 31.

<sup>32</sup> Die Webseiten werden durch die in den Jahren 1989/1990 entwickelte Seitenbeschreibungssprache HTML dargestellt. Die Webinhalte werden dagegen durch das Protokoll HTTP transportiert. Wenn ein Nutzer eine Webseite anfordert, dann wird diese Anfrage dem durch die URL angegebenen Webserver gesendet. Der Webserver empfängt diese und sendet eine Antwort, die den angeforderten Webinhalt enthält, an den Nutzer zurück. Das Übertragungsprotokoll TCP wird schliesslich von dem Protokoll HTTP genutzt, um die Webinhalte zwischen dem Webserver und dem Webbrowser zu übertragen (BADACH/HOFFMANN, 8).

<sup>33</sup> BADACH/HOFFMANN, 8; PINTO, E-Commerce, 3.

<sup>34</sup> Ein IPS bildet einen Internetzugangspunkt (ausführlicher dazu BADACH/HOFFMANN, 9).

<sup>35</sup> Auch als *Internet Protocol address (IP address)* bezeichnet (ausführlicher dazu BADACH/HOFFMANN, 9).

<sup>36</sup> PINTO, E-Commerce, 3.

<sup>37</sup> SOOKMAN, 597 f.

<sup>38</sup> OECD, Final Report – Action 1, 42. Man spricht auch von der vierten industriellen Revolution oder von Industrie 4.0 (ausführlicher zur Industrie 4.0 u.a. SCHEER, passim).

**a) Virtuelle Währungen**

Die virtuellen Währungen werden als digitale Wertdarstellungen bezeichnet, die ausschliesslich im Internet eingesetzt werden und Geldfunktionen übernehmen. Obwohl sie als Zahlungsmittel für reale Produkte, Leistungen und Dienstleistungen verwendet werden,<sup>39</sup> werden sie weder von den Staaten als Währung noch als gesetzliches Zahlungsmittel mit Annahmezwang anerkannt.<sup>40</sup> Deren bedeutendstes Beispiel stellen die Bitcoins<sup>41</sup> dar.<sup>42</sup> Dabei handelt es sich um eine digitale, dezentral und (teilweise) anonym gehandelte Kryptowährung.<sup>43</sup> Die Akteure kommunizieren über ein digitales Peer-to-Peer-Netzwerk.<sup>44, 45</sup> Bitcoins können durch Kauf und Verkauf oder eigenständige Schöpfung erworben werden und lassen sich sowohl durch reale bzw. effektive Verwendungs- bzw. Zahlungszwecke als auch durch deren wertmässige Volatilität kennzeichnen.<sup>46</sup>

---

<sup>39</sup> BUNDESRAT, Virtuelle Währungen, 7 f. und 30; OECD, Final Report – Action 1, 43 ff.

<sup>40</sup> FALSCHLEHNER/KLAUSBERGER, in: Eberwein/Steiner, Bitcoins, 38 f.

<sup>41</sup> Zur geschichtlichen Entwicklung von Bitcoins u.a. MEISSER, in: Weber/Thouvenin, Zahlungssysteme, 74 ff. Zur technischen Funktionsweise von Bitcoins NAKAMOTO SATOSHI, passim. Der Autor dieses Aufsatzes ist der Erfinder dieser virtuellen Währung. Bemerkenswert ist der Umstand, dass der Name Nakamoto Satoshi nur ein Pseudonym ist (KAES, in: Eberwein/Steiner, Bitcoins, 1).

<sup>42</sup> Zu beachten ist die Tatsache, dass die Erscheinungsformen der virtuellen Währungen vielfältig sind und sich nicht nur auf Bitcoins beschränken. Ausführlicher zu den verschiedenen Arten und deren Funktionsweisen u.a. GRÜNENWALD, in: Weber/Thouvenin, Zahlungssysteme, 94 ff.

<sup>43</sup> Unter Kryptowährungen versteht man virtuelle Währungen. Diese dezentral organisierten Währungen werden durch Verschlüsselungstechnologie gesichert (MEISSER, in: Weber/Thouvenin, Zahlungssysteme, 74).

<sup>44</sup> Dieses Netzwerkmodell sieht vor, dass jeder Netzwerkteilnehmer direkt mit einem anderen Netzwerkteilnehmer kommunizieren kann, ohne dass ein zentraler Netzwerkverwalter benötigt wird (BUNDESRAT, Virtuelle Währung, 8 Fn. 11).

<sup>45</sup> BUNDESRAT, Virtuelle Währungen, 8.

<sup>46</sup> SCHMID/SCHMID, Bitcoin – Eine Einführung, Jusletter 4. Juni 2012, 5.

**b) Internet der Dinge<sup>47</sup>**

Das Internet der Dinge stellt die nächste Stufe der Internetentwicklung dar<sup>48</sup> und beeinflusst sämtliche Wirtschaftszweige, von der Landwirtschaft bis zur Gesundheit und den privaten Konsum.<sup>49</sup> Einer der Gründe für die hohe Dynamik in diesem Bereich liegt in der möglichen Verknüpfung und Verflechtung von Alltagsgegenständen, also der Maschinen und Geräte mit der Welt des Internets. Man kann von einer Maschine-zu-Maschine-Kommunikation sprechen. Mit anderen Worten werden diese Instrumente durch informationstechnische Einheiten vernetzt, so dass sie die Fähigkeit erlangen, mit den übrigen internetfähigen Beteiligten und/oder Geräten zu interagieren und zu kommunizieren.<sup>50</sup> Das «Internet der Dinge» beschreibt letztlich nichts anderes als die ständige Verarbeitung und den Austausch von Informationen<sup>51</sup> zwischen den ans Internet angeschlossenen Geräten. Für die als Produktelieferanten oder Dienstleister daran beteiligten Unternehmen führt die Erhebung, Auswertung und sorgfältige Nutzung von Daten inhärent zur laufenden Anpassung und Optimierung ihrer unternehmerischen Effizienz und Produktivität und folglich zur Steigerung ihres Erfolgs.<sup>52</sup> Zusammen mit der steigenden Automatisierung der Gegenstände, Maschinen und Geräte ist somit das Internet der Dinge ein wesentlicher Treiber der Umgestaltung sowohl der bestehenden Geschäftsmodelle und deren Wertschöpfungsketten als auch der geschäftlichen Beziehungen.<sup>53</sup>

---

<sup>47</sup> Wie die OECD betont: »The number of devices connected to the Internet is expanding rapidly, but substantial room for expansion remains. While Cisco has estimated that between 10 and 15 billion devices are currently connected to the Internet, that figure represents less than 1% of the total devices and things that could ultimately be connected. Within the area of OECD, households alone currently have approximately 1.8 billion connected devices. This figure could reach as many as 5.8 billion by 2017, and as many as 14 billion by 2022» (OECD, Final Report – Action 1, 42).

<sup>48</sup> EVANS, 2 und 5.

<sup>49</sup> Als Beispiele dafür können die Puls- und Fitness-Tracker oder die intelligenten Hausautomatisierungssysteme zur Kontrolle und Steuerung der Haushalte über das Internet oder mittels Endgeräte, wie etwa ein Smartphone dienen (HUBER/KAISER, 3).

<sup>50</sup> LEMKE/BRENNER, 34 f.

<sup>51</sup> Zum Begriff der Daten und deren Eigenschaften hinten, 18 ff.

<sup>52</sup> OECD, Final Report – Action 1, 42.

<sup>53</sup> HUBER/KAISER, 5.

### c) **Weitere Entwicklungstrends**

Zu den weiteren Entwicklungstendenzen gehören die fortgeschrittene Robotertechnik,<sup>54</sup> der 3D-Druck,<sup>55</sup> das Open Government Data<sup>56</sup> und die verstärkte Nutzung – einhergehend mit besserem Schutz – von personenbezogenen Daten.<sup>57</sup> Während sich die fortgeschrittene Robotertechnik und der 3D-Druck durch eine kundenfokussierte Produktion, geringe Kosten und Fortentwicklung der Wertschöpfungskette kennzeichnen lassen, sind die Open Government Daten und der verstärkte Schutz der personenbezogenen Daten der Verbesserung der Zusammenarbeit zwischen Staat und Bevölkerung gewidmet.<sup>58</sup>

## II. **Der Begriff der digitalen Wirtschaft**

Im Jahr 2011 hat die OECD die digitale Wirtschaft wie folgt beschrieben:<sup>59</sup>

*«[...] the sale or purchase of goods or services, conducted over computer networks by methods specifically designed for the purpose of receiving or placing of orders.»*

Hinsichtlich des passenden Ausdrucks als auch bezüglich der Definition der digitalen Wirtschaft sind sich jedoch Lehre und Praxis nicht einig. In der Tat sind neben dem Begriff Digitale Wirtschaft (*Digital economy*)<sup>60</sup> auch Ausdrücke wie Neue Ökonomie

---

<sup>54</sup> Dabei handelt es sich um das Technikgebiet, das sich mit der Entwicklung von Robotern befasst. Ausführlicher dazu siehe u.a. MAIER, passim.

<sup>55</sup> 3D-Drucker drucken Gegenstände aller Art und Form aus (ausführlicher dazu Springer Gabler Verlag (Hrsg.), Gabler Wirtschaftslexikon, abrufbar unter: <<http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/596505833/3d-drucker-v7.html>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018).

<sup>56</sup> Unter Open Government Data (OGD) versteht man die freie Zugänglichmachung der Daten der öffentlichen Verwaltung bzw. die Freigabe von Behördendaten (bspw. Daten des Bundesarchivs oder des Bundesamts). Auch die Schweiz beschäftigt sich mit diesem neuen Entwicklungstrend: Am 16. April 2014 wurde die OGD-Strategie-Schweiz 2014–2018 vom Bundesrat verabschiedet. Ausführlicher dazu vgl. <<http://www.egovernment.ch/umsetzung/00881/00883/index.html?lang=de>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

<sup>57</sup> OECD, Final Report – Action 1, 44 ff.

<sup>58</sup> OECD, Final Report – Action 1, 45 f.

<sup>59</sup> OECD, Information Society, 72; so auch BRAUNER/BAEZ, 12.

<sup>60</sup> In ihren Werken befürworten u.a. die OECD, HAERTSCH und BRYNJOLFSSON/KAHIN diesen Begriff.



(*New Economy*),<sup>61</sup> Netzwerk-Ökonomie (*Network Economy*)<sup>62</sup> und Internetökonomie (*Internet Economy*)<sup>63</sup> verbreitet.<sup>64</sup> Dies liegt auch darin begründet, dass sich die IKT ständig weiterentwickelt und die digitale Wirtschaft nicht als eine von der herkömmlichen Wirtschaft losgelöste Branche zu betrachten ist.<sup>65</sup> Da Lehre und Praxis sukzessive miteinander verschmelzen, kann die digitale Wirtschaft jedoch als ein Querschnittsgebiet beschrieben werden, das sich mit sämtlichen Wirtschaftszweigen befasst, die zum Abschluss der (Rechts-)Geschäfte einen Netzwerkanschluss erfordern.<sup>66</sup>

### **III. Die Eigenschaften der digitalen Wirtschaft**

#### **1. Einführung**

Obwohl hinsichtlich der verschiedenen Begriffsbestimmungen Differenzen bestehen, kommen in den meisten Definitionen der digitalen Wirtschaft einzelne miteinander übereinstimmende Merkmale vor.<sup>67</sup> Selbst wenn eine Geschäftstätigkeit nicht alle diese Merkmale auf einmal aufweist, wird die weltweite (digitale) Wirtschaft immer mehr davon beeinflusst.<sup>68</sup>

#### **2. Mobilität**

Die Mobilität stellt eine der wesentlichsten Eigenschaften sowohl der unternehmerischen Geschäftstätigkeit als auch der Nutzer dar.<sup>69</sup> Aufgrund der technischen Fortschritte und der globalen Vernetzung nimmt nicht nur die weltweite Mobilität der

---

<sup>61</sup> In ihren Werken favorisieren u.a. KELLY und WELFENS den Begriff «New Economy».

<sup>62</sup> Dieser Begriff wird von HOFMANN in seinem Werk favorisiert.

<sup>63</sup> In den Werken von WIRTZ, GROB/VOM BROCKE, CASPERS, GRIESE und FRITZ wird von Internet-Ökonomie gesprochen.

<sup>64</sup> ICKLER, 24 f.

<sup>65</sup> OECD, Final Report – Action 1, 11 und 64; EU-COMMISSION, Report, 11; FEHLING, IStR 2014, 640; ICKLER, 24; PINKERNELL, IStR 2014, 275.

<sup>66</sup> BVWD, Trends, 6.

<sup>67</sup> ICKLER, 27.

<sup>68</sup> OECD, Final Report – Action 1, 64.

<sup>69</sup> OECD, Final Report – Action 1, 65.

Unternehmen, sondern auch diejenige der Nutzer zu.<sup>70</sup> Zum einen wird den Unternehmen die Möglichkeit gegeben, weltweit geschäftliche Tätigkeiten mit geringen Kosten und nur einer minimalen Präsenz von Personal auszuüben. Zum anderen können die Nutzer (Rechts-)Geschäfte auch aus der Ferne und grenzüberschreitend abschliessen.<sup>71</sup> Vor allem hängt diese Mobilität von den immateriellen Werten ab, die die Wertschöpfung und folglich das wirtschaftliche Wachstums der Unternehmen in der digitalen Wirtschaft ermöglichen.<sup>72</sup>

### 3. Netzwerkeffekte

Netzwerkeffekte<sup>73</sup> beruhen auf dem Prinzip der Masse: Je mehr Nutzer ein Netzwerk nutzen, umso grösser der Nutzen für alle.<sup>74</sup> Folglich treten positive Netzwerkeffekte immer dann auf, wenn die Nachfrage z.B. nach einer bestimmten Anwendung steigt.<sup>75</sup> Mit anderen Worten: Je mehr Nutzer vorhanden sind, desto höher ist der Wert des Netzwerks.<sup>76</sup> Für die Unternehmen der digitalen Wirtschaft spielen somit die Netz-

---

<sup>70</sup> EU-COMMISSION, Report, 11.

<sup>71</sup> Zum Beispiel kann eine natürliche Person mit Wohnsitz im Staat A während eines Aufenthalts im Staat B eine Anwendung kaufen, die sie weiter vom Staat C aus verwendet (OECD, Final Report – Action 1, 65 f.).

<sup>72</sup> Zum Beispiel hängen die digitalen Unternehmen oft von Software ab. Aus diesem Grund investieren sie viele Ressourcen in Forschung und Entwicklung dieser Software (OECD, Final Report – Action 1, 65).

<sup>73</sup> Auch sog. Netzwerkexternalitäten. Ausführlicher zu den Typen und den Eigenschaften der Netzwerkeffekte vgl. u.a. REINER/DIRK, 125 ff.

<sup>74</sup> Zu beachten ist allerdings die Tatsache, dass Netzwerkeffekte auch negativ sein können. Ein Beispiel dafür ist die Überlastung des Netzes, d.h., wenn eine ständig steigende Anzahl von Nutzern zur selben Zeit ein Kommunikationsnetz verwendet. Eine solche Überlastung kann zur Verringerung des Wertes des betroffenen Netzes führen, ohne dass die Nutzer dafür eine Entschädigung bekommen (OECD, Final Report – Action 1, 71); Ausführlicher dazu vgl. u.a. EASLEY/KLEINBERG, passim.

<sup>75</sup> Corsten/Grössinger, 559; vgl. auch Dewald/Robers, passim.

<sup>76</sup> Als Beispiel nimmt die OECD die Einführung des Faxgeräts an. Ein einzelnes Faxgerät verfügt über keinen Nutzwert. Allerdings können die Nutzer, die ein solches Faxgerät kaufen, Vorteile aus den Entscheidungen der früheren Nutzer für den Faxgerätkauf ziehen, indem sie durch die Faxgeräte mit einem bereits vorhandenen Netzwerk von möglichen Kommunikationspartner interagieren können (OECD, Final Report – Action 1, 70).

werkeffekte eine grosse Rolle, denn sie sind die entscheidenden Faktoren zum Gewinn oder Verlust einer dominierenden Marktposition und folglich zur Vermehrung bzw. Verminderung der Umsätze.<sup>77</sup> Demzufolge stehen die Entstehung von mehrseitigen Geschäftsmodellen einerseits und die Tendenz zum Monopol und Volatilität andererseits in engem Zusammenhang mit diesen Externalitäten.<sup>78</sup>

#### **4. Monopol**

Infolge der Netzwerkeffekte kann ein internetbezogenes Unternehmen in sehr kurzer Zeit eine beherrschende Marktposition erreichen. Das geschieht, wenn einem Unternehmen eine Plattform und/oder ein Markt zur Verfügung stehen, die/der von den Nutzern bevorzugt werden. Das Bevorzugen einer bestimmten Plattform und/oder eines bestimmten Marktes bewirkt die Steigerung des Wertes des Netzwerkes für die Nutzer und als Folge dessen die Erreichung einer beherrschenden Marktposition des betroffenen Unternehmens.<sup>79</sup> Aufgrund der ständigen Weiterentwicklung der IKT und folglich der Geschäftsmodelle besteht jedoch die ständige Gefahr, dass die beherrschenden Unternehmen der digitalen Wirtschaft ihre Marktführung verlieren.<sup>80</sup>

#### **5. Volatilität**

Die unaufhaltsame Entwicklung der IKT erlaubt die Verbreiterung unternehmerischer Leistungsangebote. Somit sinken die Marktzutrittsschranken für neue internetbezogene Unternehmen. Darüber hinaus hat das Zusammenspiel aller Kriterien die Innovationsfähigkeit und die Entwicklung neuer Geschäftsmodelle begünstigt. Diese Sachlage hat dazu geführt, dass nur diejenigen Unternehmen, die ihre Geschäftstätigkeiten auf den effizientesten Technologien sowie auf den besten und attraktivsten Geschäftsmodellen abwickeln, eine beherrschende Stellung am Markt begründen können. Um dieses Ziel zu erreichen und ihre beherrschende Marktposition nicht an andere Herausforde-

---

<sup>77</sup> EU-COMMISSION, Report, 12; OECD, Final Report – Action 1, 101.

<sup>78</sup> OECD, Final Report – Action 1, 101.

<sup>79</sup> Zum Ganzen OECD, Final Report – Action 1, 73.

<sup>80</sup> OECD, Final Report – Action 1, 73.

rer zu verlieren, investieren diese Unternehmen erhebliche Ressourcen in Forschung und Entwicklung, erarbeiten innovative Strategien und passen ständig ihre Geschäftsmodelle an.<sup>81</sup>

## 6. Mehrseitige Geschäftsmodelle

Bei einem mehrseitigen Geschäftsmodell handelt es sich um ein Geschäftsmodell, das sich auf einen Markt bezieht, in dem eine Vielzahl von Personengruppen miteinander über einen Zwischenhändler oder eine Plattform interagiert. Bei diesem Geschäftsmodell wirken die Entscheidungen jeder Nutzergruppe durch positive<sup>82</sup> oder negative<sup>83</sup> Externalitäten direkt auf die Entscheidungen anderer Nutzergruppen ein.<sup>84</sup> Die gegenseitige Abhängigkeit aller Beteiligten stellt mithin den Dreh- und Angelpunkt jedes (Miss-)Erfolgs des betroffenen Unternehmens dar.<sup>85</sup> Suchmaschinen, soziale Netzwerke und E-Commerce-Plattformen sind die wichtigsten mehrseitigen Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft.<sup>86</sup> Als erläuterndes Beispiel lässt sich hierfür *Facebook* anführen.<sup>87</sup> Der ständige Zuwachs an Nutzern, die dieses soziale Netzwerk verwenden, führt zur Entstehung einer starken Nutzerbasis. Diese Sachlage bewirkt demnach die Zunahme der Nachfrage nach Werbeflächen durch Unternehmen, die eine immer grössere Zahl potenzieller Käufer erreichen wollen. Von dieser Sachlage profitiert schliesslich auch *Facebook* selbst. Das Unternehmen sammelt die Daten der

---

<sup>81</sup> OECD, Final Report – Action 1, 73.

<sup>82</sup> Ein mehrseitiges Geschäftsmodell mit positiven Externalitäten bildet z.B. das Zahlkartensystem. Das Zahlkartensystem gewinnt für die Händler an Wert, je mehr Kunden die Karte verwenden, gleiches gilt für die Kunden, wenn immer mehr Händler diese Karte annehmen (OECD, Final Report – Action 1, 71).

<sup>83</sup> Die Einblendung störender Werbebanner stellt ein Beispiel für eine negative Externalität dar. Diese negative Wirkung kann jedoch durch die Entlohnung der Nutzer (wie bspw. der kostenlose Zugriff zu einem bestimmten Inhalt) ausgeglichen werden (OECD, Final Report – Action 1, 71 f.).

<sup>84</sup> OECD, Final Report – Action 1, 71.

<sup>85</sup> GRAEF, World Compet. 2015, 476.

<sup>86</sup> GRAEF, World Compet. 2015, 476.

<sup>87</sup> Ausführlicher zum Geschäftsmodell von Facebook hinten, 29 f.

Nutzer, analysiert sie und verkauft sie an Dritte. Dies führt zur Steigerung seiner Marktposition sowie seiner erwirtschafteten Einkünfte.<sup>88</sup>

## 7. Wichtigkeit der Daten<sup>89</sup>

Selbst wenn die Verwendung von Daten zur Verbesserung von Produkten, Leistungen und Dienstleistungen kein neues Phänomen ist, bleiben die Sammlung und die Analyse von Daten sowie das Phänomen von Big Data<sup>90</sup> die entscheidenden Faktoren der globalen Verbreitung der digitalen Wirtschaft.<sup>91</sup> Aus ökonomischer Sicht stellen die (Massen-)Daten tatsächlich ein riesiges Potenzial dar:<sup>92</sup> Sie werden von den auf die Datenauswertung spezialisierten Online-Dienstleistungsanbietern verarbeitet und analysiert, um Kunden gezielt anzusprechen. Von Belang ist auch die Tatsache, dass daraus auch die Unternehmen Vorteile ziehen, indem sie ständig innovativere Produkte und Dienstleistungen entwickeln und folglich den Kunden anbieten können, um ihre Wettbewerbsfähigkeit zu steigern.<sup>93</sup> Die Datenanalyse und -nutzung stellt somit nicht nur eine wesentliche Vorleistung im Wertschöpfungsprozess dar, sondern leistet auch einen erheblichen Beitrag zur Wertschöpfung eines Unternehmens.<sup>94</sup> Aufgrund der besonderen Bedeutung der Daten widmet sich der nächste Abschnitt vertieft diesem Thema.

---

<sup>88</sup> Zum Ganzen GRAEF, World Compet. 2015, 476 und KAUMANN/SIEGENHEIM, 20 ff.

<sup>89</sup> Ausführlicher zu den Daten hinten, 18 ff.

<sup>90</sup> Unter dem Begriff Big Data (auch sog. Massendaten) wird eine grosse Menge von Daten verstanden, die sich sowohl durch ihre Grösse und Komplexität als auch durch ihre höhere Änderungs- und Verarbeitungsgeschwindigkeit kennzeichnen lässt. Demzufolge kann sie mit den klassischen Datenverarbeitungsmethoden nicht ausgewertet werden. Zum Ganzen siehe <[https://www.edoeb.admin.ch/edoeb/de/home/datenschutz/Internet\\_and\\_Computer/online\\_dienste/erlaeuterungen-zu-big-data/erlaeuterung-zu-big-data.html](https://www.edoeb.admin.ch/edoeb/de/home/datenschutz/Internet_and_Computer/online_dienste/erlaeuterungen-zu-big-data/erlaeuterung-zu-big-data.html)>, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

<sup>91</sup> EU-COMMISSION, Report, 12 f.; OECD, Digital Economy, 89.

<sup>92</sup> Eidgenössischer Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragter (EDÖB), <[https://www.edoeb.admin.ch/edoeb/de/home/datenschutz/Internet\\_and\\_Computer/online\\_dienste/erlaeuterungen-zu-big-data/erlaeuterung-zu-big-data.html](https://www.edoeb.admin.ch/edoeb/de/home/datenschutz/Internet_and_Computer/online_dienste/erlaeuterungen-zu-big-data/erlaeuterung-zu-big-data.html)>, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

<sup>93</sup> EU-COMMISSION, Report, 13.

<sup>94</sup> OECD, Final Report – Action 1, 102.

## IV. Die Daten – Eine Analyse

### 1. Einführung

*«Daten sind der wichtigste Rohstoff der digitalen Wirtschaft. Dass Alphabet, Amazon oder Facebook deren Sammeln, Verwalten und Auswerten beherrschen, macht sie zu den weltweit wertvollsten Firmen.»<sup>95</sup>*

Alle Internetnutzer hinterlassen elektronische Datenspuren,<sup>96</sup> die bspw. aus Rechneradresse, Datum, Zeit, Aktion und Zugriffsobjekt bestehen können.<sup>97</sup> Das Hinterlassen dieser Spuren bleibt in aller Regel nicht ohne Folgen:<sup>98</sup> Die Daten wirken unmittelbar an der Unternehmenswertschöpfung mit, indem sie u.a. zu einer Verbesserung der Produkt- und Leistungsentwicklung und der Entscheidungsprozesse eines Unternehmens führen.<sup>99</sup> Die Datenspuren werden durch sog. Analyse-Tools gesammelt,<sup>100</sup> die darauf ausgerichtet sind, die Internetpräsenz der Unternehmen auszuwerten. Diese Werkzeuge erheben alle notwendigen Informationen über die Online-Aktivitäten einer bestimmten Website, wie z.B. die Zahl der Nutzer, die diese Internetplattform besuchen oder die Produkte, die am meisten verkauft und/oder heruntergeladen werden.<sup>101</sup> Die Erhebung, Auswertung und sorgfältige Nutzung dieser Daten führt zur Anpassung und Optimierung der Webseite an die Bedürfnisse der Nutzer und folglich auch zum Erfolg des betroffenen Unternehmens.<sup>102</sup> Die Daten

---

<sup>95</sup> HENKEL, Der Gewinner der digitalen Revolution, NZZ vom 8. Mai 2017.

<sup>96</sup> BÜHLMANN/SCHNÜEPP, in: Passadelis/Rosenthal/Thür, Datenschutzrecht, § 19 Rz. 19.2; HESS/SCHREINER, DuD 2012, 105; KÖHNTOPP/KÖHNTOPP, CR 2000, 248.

<sup>97</sup> Um Datenspuren zu hinterlassen, ist es nicht erforderlich, dass ein Nutzer ein elektronisches (Rechts-)Geschäft abschliesst. Es reicht bereits aus, dass ein Zugriff auf einen Internetserver erfolgt (WEBER, 433 m.a.H.).

<sup>98</sup> BÜHLMANN/SCHNÜEPP, in: Passadelis/Rosenthal/Thür, Datenschutzrecht, § 19 Rz. 19.2; HESS/SCHREINER, DuD 2012, 105; WEBER, 433 m.a.H.

<sup>99</sup> OECD, Final Report – Action 1, 40.

<sup>100</sup> Eines der bekanntesten Analyse-Tools ist Google-Analytics, abrufbar unter: <[https://www.google.ch/intl/de\\_ALL/analytics/learn/index.html](https://www.google.ch/intl/de_ALL/analytics/learn/index.html)>, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

<sup>101</sup> MERATI-KASHANI, 19.

<sup>102</sup> WEBER, 433 m.a.H.; WULF, Der Betrieb 2017, 111.

bilden mithin einen der grundlegenden Bestandteile der digitalen Wirtschaft und können daher auch als deren Blut bezeichnet werden.<sup>103</sup> Nachfolgend wird auf das Wesen, die Eigenschaften und den Wert der Daten in der Welt der digitalen Wirtschaft eingegangen.

## 2. Der Datenbegriff

Obwohl die Verwendung des Wortes «Data» bzw. «Daten» geläufig ist, liegt keine einheitliche Definition dieses Begriffes vor. Es wird mithin auf die vom internationalen Technologiestandard herausgegebene Norm ISO/IEC 2382:2015 verwiesen. Nach dieser Vorschrift bilden die Daten «*a reinterpretable representation of information in a formalized manner suitable for communication, interpretation or processing*».<sup>104</sup> Auf digitalisierter bzw. entmaterialisierter Ebene ist es von Belang, dass die IKT keine Unterscheidung zwischen den Begriffen Daten und Informationen macht. Beide beschreiben die Darstellung von digitalisierten Informationen in kodierter Form.<sup>105</sup>

## 3. Die Datenarten

Im Rahmen dieser Arbeit werden nur die personenbezogenen Daten behandelt.<sup>106</sup> Bei den personenbezogenen Daten handelt es sich um diejenigen Daten, die auf einer bestimmten oder bestimmbaren Person beruhen.<sup>107</sup> Die digitale Welt zählt eine Viel-

---

<sup>103</sup> Die europäische Expertengruppe zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft bezeichnet die Daten wie folgt: «[...] the data that is the lifeblood of the digital economy [...]» (EXPERT GROUP, Working Paper, 9). Auch der COLLIN & COLIN -Bericht bezeichnet die Daten als «[...] lifeblood of the digital economy [...]» (COLLIN/COLIN, 34).

<sup>104</sup> Diese Definition stammt aus dem Wörterbuch zur Informations- und Kommunikationstechnologie, abrufbar unter: <<https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso-iec:2382:ed-1:v1:en>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

<sup>105</sup> SOOKMAN, 145 m.a.H.

<sup>106</sup> Zu den grundlegenden Daten gehören auch die nicht-personenbezogenen Daten. Diese Daten enthalten keine persönliche Information und können nicht verwendet werden, um eine Person zu bestimmen. Zu den nicht-personenbezogenen Daten gehören die anonymen Daten, die pseudonymen Daten und die verbundenen Metadaten (Ausführlicher dazu siehe CMA, Consumer Data, 25 f.).

<sup>107</sup> BSK DSG-BLECHTA, Art. 3 N 4.

zahl von personenbezogenen Datenarten auf, die jedoch weder von der Lehre noch von der Praxis einheitlich definiert werden.<sup>108</sup> Zu den wichtigsten Erscheinungsformen gehören die Stammdaten,<sup>109</sup> die die grundlegenden Daten einer Geschäftsbeziehung (wie bspw. Name, Adresse und Bankverbindung eines Nutzers) erfassen; die Verbindungsdaten,<sup>110</sup> die Auskunft über die Sachlage der Telekommunikation (wie z.B. Absender, Empfänger, Datum und Dienst) geben; die Inhaltsdaten, die eigentlich Nachrichten sind (dazu zählen bspw. E-Mail, News-Artikel oder eine Bestellung) und die Kommunikationsdaten, die die Sammlung von elektronischen Transaktionen eines Nutzers (bspw. Newsgruppe, Bulletin Boards oder Diskussionsforen) darstellen.<sup>111</sup> Für die Zwecke dieser Arbeit wird nur der Begriff Daten verwendet.

## **4. Die Datenwertschöpfungskette**

### **4.1 Einführung**

Die Daten haben zum Zeitpunkt ihrer Übergabe durch die Nutzer keinen Wert. Erst nach dem Abschluss des kompletten Prozesses der Datenwertschöpfungskette gewinnen sie am Wert.<sup>112</sup> Die Wertschöpfungskette der Daten kann wie folgt unterteilt werden: Die Daten werden zuerst gesammelt und dann verknüpft. Nach der Sammlung und Verknüpfung werden sie ausgewertet und anschliessend verwendet.<sup>113</sup> Nachfolgend werden die einzelnen Schritte der Datenwertschöpfungskette geschildert.

### **4.2 Die Datensammlung**

In der Regel erfolgt die Datensammlung entweder durch eine offene oder eine verdeckte Datenerhebung.<sup>114</sup> Eine offene Datenerhebung liegt vor, wenn der Internet-

---

<sup>108</sup> KLOEPFER, 26 f.

<sup>109</sup> Auch als Bestandsdaten bekannt (BAUER, MMR 2008, 435 f.).

<sup>110</sup> Auch als Nutzungsdaten bekannt (BAUER, MMR 2008, 436).

<sup>111</sup> BAUER, MMR 2008, 435 f.; MERATI-KASHANI, 64 ff.; WEBER, 434 ff. m.a.H.

<sup>112</sup> MERATI-KASHANI, 67.

<sup>113</sup> CMA, Consumer Data, 27; MERATI-KASHANI, 63; dazu auch SCHWEIZER, 276 f.

<sup>114</sup> COLLIN/COLIN, 40 f.; HILLENBRAND-BECK/GRESS, DuD 2001, 389 f.; MERATI-KASHANI, 66; SCHWEIZER, 278; so auch CMA, Consumer Data, 31 f.



nutzer über den Zweck der Datensammlung informiert und direkt nach seinen Daten gefragt wird.<sup>115</sup> Dies ist z.B. der Fall, wenn sich der Nutzer als Gegenleistung für das Herunterladen einer kostenlosen Software registrieren muss.<sup>116</sup> Von einer verdeckten Datenerhebung wird dagegen gesprochen, wenn der Nutzer nicht aktiv an der Datensammlung mitwirkt.<sup>117</sup> Als Beispiel dafür können die sich aus den Mobilgeräten ergebenden Standortdaten, die Bewegungen des Mauszeigers auf einer Webseite oder der beim Internetsurfen hinterlassene Suchverlauf angeführt werden.<sup>118</sup> Heutzutage ist es für die digitalisierten Unternehmen allgemein üblich, Daten bspw. durch «Cookies»<sup>119</sup> zu sammeln.<sup>120</sup>

### 4.3 Die Datenverarbeitung

Die Datenverarbeitung kann in zwei Phasen unterteilt werden. Die Daten werden zuerst verknüpft und dann ausgewertet.<sup>121</sup>

Bei der Datenerhebung wird eine Vielzahl von Daten gesammelt, die allein noch nicht verwendet werden können. Aussagekräftig werden die Daten erst, wenn sie verknüpft werden.<sup>122</sup> In dieser Phase werden die erhobenen Daten mit anderen erhobenen Da-

---

<sup>115</sup> COLLIN/COLIN, 41; HILLENBRAND-BECK/GRESS, DuD 2001, 389 f.; MERATI-KASHANI, 66; SCHWEIZER, 278; so auch CMA, Consumer Data, 31 f.

<sup>116</sup> COLLIN/COLIN, 41; MERATI-KASHANI, 66; SCHWEIZER, 278 f. ausführlicher dazu auch CMA, Consumer Data, 31.

<sup>117</sup> COLLIN/COLIN, 41; MERATI-KASHANI, 66; SCHWEIZER, 281; ausführlicher dazu auch CMA, Consumer Data, 31.

<sup>118</sup> COLLIN/COLIN, 41; MERATI-KASHANI, 66; SCHWEIZER, 281 ff.; ausführlicher dazu auch CMA, Consumer Data, 31.

<sup>119</sup> Bei «Cookies» handelt es sich um Textinformationen, die beim ersten Zugriff auf einen Internetserver bzw. auf eine Internetseite auf der Festplatte eines Internetnutzers gesichert werden. Durch die Abspeicherung von Cookies wird der Internetnutzer bei einem späteren Zugriff wiedererkannt. Die «Cookies» umfassen alle Nutzerinformationen, die ein Unternehmen darin aufnehmen will. Dazu zählen bspw. die geklickten Werbebanner, die bestellten bzw. gekauften Produkte oder die getippten Suchwörter (BÜHLMANN/SCHNÜEPP, in: Passadelis/Rosenthal/Thür, Datenschutzrecht, § 19 Rz. 19.26 f.; SCHWEIZER, 294 ff.).

<sup>120</sup> EHEMANN, in: Ehemann, Lexikon IT-Recht 2015, 99; ausführlicher dazu auch SCHWEIZER, 294 ff.

<sup>121</sup> MERATI-KASHANI, 71; Schweizer, CMR, 313 f.

<sup>122</sup> MERATI-KASHANI, 67.

ten im Zusammenhang gebracht, so dass sie an Aussagekraft gewinnen.<sup>123</sup> Die Datenverknüpfung wird mit speziellen Hilfsmitteln vorgenommen.<sup>124</sup> Dabei handelt es sich um Werkzeuge, die darauf ausgerichtet sind, Daten zu erschliessen und aus ihnen einen Informationswert zu schöpfen.<sup>125</sup> Dadurch lassen sich ausführliche Profile erstellen, die als Grundlage für die Prognose von Trends und Verhaltensmustern der einzelnen Nutzer dienen.<sup>126</sup>

Nach deren Verknüpfung werden die Daten ausgewertet. Die Datenauswertung führt zur Schaffung eines Nutzerprofils, das alle vom Nutzer hinterlassenen Datenspuren strukturiert.<sup>127</sup> Des Weiteren dient sie der Unternehmensstrategie, der Leistungserbringung, der Produktentwicklung, der Preispolitik und dem Werbemarketing und steht in einem engen Zusammenhang mit der Datenverwendung.<sup>128</sup>

#### 4.4 Die Datenverwendung

Die gesammelten Daten werden für den unternehmerischen Zweck der Gewinnerzielung sowie der Werterhöhung des betroffenen Unternehmens eingesetzt.<sup>129</sup> U.a. stellt die auf den Nutzer zugeschnittene Werbung eine der wichtigsten Datenverwendun-

---

<sup>123</sup> MERATI-KASHANI, 67 und 69.

<sup>124</sup> MERATI-KASHANI, 67; SCHWEIZER, 47 und 108; WEBER, 469.

<sup>125</sup> Die zwei berühmten Hilfsmittel stellen das sog. «*Data Mining*» dar und die sog. «*Data Warehouses*». Beim «*Data Mining*» handelt es sich um eine Methode, die dazu dient, Prognosen über Trends und künftiges Verhalten der Nutzer bzw. der Kunden zu erstellen. Durch das «*Data Mining*» kann man bspw. die Reaktion eines Nutzers auf eine bestimmte Werbung prognostizieren. Das «*Data Mining*» bezieht sich auf bereits vorhandene, personenbezogene Daten und auf in der Vergangenheit gesammelte Erfahrungen (MERATI-KASHANI, 68 f.; SCHWEIZER, 51 und ausführlicher 139 ff.; WEBER, 469). Unter dem Begriff «*Data Warehouse*» versteht man eine zentrale Datenbank (auch «Datenlager» genannt), in der sämtliche für ein Unternehmen geschäftsrelevanten Daten zusammengeführt und gespeichert werden (MERATI-KASHANI, 68; SCHWEIZER, 3 und ausführlicher 108 ff.; WEBER, 469).

<sup>126</sup> MERATI-KASHANI, 69; SCHWEIZER, 51 und 108 f.; WEBER, 469.

<sup>127</sup> MERATI-KASHANI, 69 f.; SCHWEIZER, 314.

<sup>128</sup> CMA, Consumer Data, 50; SCHWEIZER, 314.

<sup>129</sup> CMA, Consumer Data, 51; MERATI-KASHANI, 69; SCHWEIZER, 314.

gen der digitalen Wirtschaft dar.<sup>130</sup> Diese Konstellation kann mit dem Beispiel von MERATI-KASHANI erklärt werden:<sup>131</sup>

*«Eine Kundin eines Warenhauses bestellt im Online-Katalog ein Hochzeitleid. Die Daten, die bekannt sind, von Name, Adresse etc. abgesehen, zeigen, dass sie 28 Jahre ist und das Kleid in ihrer Konfektionsgröße gekauft hat. Die bisherigen Bestellungen zeigen die Bevorzugung eines eher klassischen und dezenten Geschmacks und lassen auch Rückschlüsse auf ihre finanziellen Möglichkeiten, in dem Fall ein eher geringeres Einkommen, zu. Ihr Nutzenverhalten wird dahingehend analysiert, dass sie sich besonders informiert hat über Wohnungseinrichtungen, Kücheneinrichtung etc.»*

Die Datenauswertung führt zur Schaffung eines Nutzerprofils, das alle von der Kundin hinterlassenen Datenspuren strukturiert. Dadurch entsteht ein auf die Kundin zugeschnittenes Marketingkonzept. Ein gezieltes Marketingkonzept liegt vor, wenn sämtliche in einer Webseite beinhalteten Werbebanner des betroffenen Warenhauses individuell auf die Interessen der Kundin ausgerichtet werden.<sup>132</sup> Im oben geschilderten Fall könnten somit die Werbebanner *«ein preisgünstiges Porzellangedeck oder eine komplette Kücheneinrichtung in der betreffenden Geschmacksrichtung»* und in den folgenden Jahren auch *«eine Kinderwiege bzw. Strampelhöschen»* sowie einen *«Schulranzen»* anbieten.<sup>133</sup> Das betroffene Unternehmen verwendet dann diese gezielte Werbung, um zu versuchen, den Produkt- und Leistungsverbrauch und folglich seine Umsätze bzw. Gewinne zu steigern.<sup>134</sup>

Die gesammelten Daten der einzelnen Nutzer können ausserdem verwendet werden, um bessere (Dienst-)Leistungen anzubieten bzw. zu erbringen. Ein Beispiel dafür stellen die Bewertungen dar, die die Kunden zu einem Produkt bzw. zu einer (Dienst-)Leistung abgeben. Die Kundenbewertungen haben bspw. bei Amazon einen erhebli-

---

<sup>130</sup> CMA, Consumer Data, 50; MERATI-KASHANI, 70; SCHWEIZER, 10 f.

<sup>131</sup> MERATI-KASHANI, 71.

<sup>132</sup> MERATI-KASHANI, 71.

<sup>133</sup> MERATI-KASHANI, 71.

<sup>134</sup> CMA, Consumer Data, 51 ff.; MERATI-KASHANI, 71; SCHWEIZER, 10 f.

chen Einfluss auf die Umsatz- bzw. Gewinnerzielung.<sup>135</sup> Die gesammelten Daten können ferner an Dritte verkauft werden. Das Unternehmen, das die Daten gesammelt hat, kann einem Dritten ein Zugriffsrecht (bspw. durch eine Lizenz) auf die aufbewahrten Daten überlassen. Der Dritte kann folglich diese Daten für den Zweck der Gewinnerzielung verwenden und einsetzen.<sup>136</sup>

## 5. Der Wert der Daten

Die Daten stellen das Blut der digitalen Wirtschaft dar.<sup>137</sup> Demgemäss haben die Daten an sich einen Wert. Fraglich ist, ob dieser Wert tatsächlich ermittelt und bemessen werden kann. Mit anderen Worten stellt sich die Frage, ob die Daten als eine neue Art Währung betrachtet werden können. Zuerst muss man feststellen, dass die Daten eines Nutzers nicht gleich viel wert sind wie die Daten eines anderen Nutzers. Zum Beispiel, wie HESS und SCHREINER ausführen:<sup>138</sup>

*«[...] können vor allem Daten über kauffreudige Kunden mit hohem Einkommen den Verkaufspreis von Profilen erhöhen, während Angaben über Personen mit geringer Bonität für die meisten Online-Anbieter deutlich unattraktiver sind».*

Es bestehen Zweifel darüber, ob eine geeignete Methode entwickelt werden kann, die in der Lage ist, den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert der Daten zu messen.<sup>139</sup> Zur Bemessung des Datenwertes sind bis zum jetzigen Zeitpunkt verschiedene Forschungsbeiträge publiziert worden.<sup>140</sup> In ihrer wissenschaftlichen Veröffentlichung

---

<sup>135</sup> Zum Ganzen COLLIN/COLIN, 42 f.

<sup>136</sup> COLLIN/COLIN, 42; SCHWEIZER, 317 f.

<sup>137</sup> Die europäische Expertengruppe zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft bezeichnet die Daten wie folgt: *«[...] the data that is the lifeblood of the digital economy [...]»* (EXPERT GROUP, Working Paper, 9). Auch der COLLIN & COLIN -Bericht bezeichnet die Daten als *«[...] lifeblood of the digital economy [...]»* (COLLIN/COLIN, 34).

<sup>138</sup> HESS/SCHREINER, DuD 2012, 107.

<sup>139</sup> JENTZSCH, DIW Wochenbericht 2014, 794.

<sup>140</sup> Siehe bspw. den Forschungsbeitrag von September 2014 des Unternehmens Orange: Der Forschungsbeitrag hat gezeigt, dass die Konsumenten den eigenen Daten einen unterschiedlichen Wert – je nach Art der Daten – beimessen. Der Wert der Daten variiert je nach Bekanntheit an Dritte. Handelt es sich um einen für die betroffene Person unbekannten Dritten, dann haben die Daten einen höheren Wert. Zum Beispiel ist der Wert des Geburtsdatums und

«*Exploring the Economics of Personal Data, A Survey of Methodologies for Measuring Monetary Value*» hat bspw. die OECD verschiedene Methoden vorgeschlagen, um den tatsächlichen Wert der Daten zu bestimmen.<sup>141</sup> Unter den vorgeschlagenen Optionen zählt die OECD die Ermittlung des Verkehrs- bzw. Marktwertes der Daten, die Kostenbemessung des Schadens eines Datenverlustes, die Durchführung wirtschaftlicher Experimente und Befragungen und schliesslich die Festlegung des Preises, den ein Individuum bereit zu zahlen ist, um seine Daten zu schützen, auf.<sup>142</sup> Keine dieser Optionen wird jedoch zur Umsetzung vorgeschlagen, denn die Bestimmung des tatsächlichen Wertes der Daten hängt von den Umständen des Einzelfalls ab.<sup>143</sup> Könnte der effektive wirtschaftliche Wert der Daten ermittelt werden, würde dieser Wert trotzdem nicht das gesamte Spektrum der wirtschaftlichen bzw. sozialen Vorteile abdecken, die aus den Daten tatsächlich herangezogen werden können.<sup>144</sup> Das Dargelegte zeigt, dass die Daten nicht als eine neue Art Währung betrachtet werden können, denn die Methoden zur Ermittlung des Datenwertes sind nicht genau.

Obwohl der tatsächliche Wert der Daten weder ermittelt noch bemessen werden kann, stellen die Daten den wichtigsten Rohstoff der digitalen Wirtschaft dar.<sup>145</sup> Die Daten, deren Sammlung, Speicherung und Auswertung bilden einen der entscheidendsten Faktoren der globalen Verbreitung der digitalen Wirtschaft. Diese Ansicht wird sowohl von der OECD als auch von der EU-Kommission vertreten.<sup>146</sup> Die OECD betont weiter die Tatsache, dass die Daten und deren Nutzung nicht nur eine wesentliche Vorleistung im Wertschöpfungsprozess bilden, sondern auch einen erheblichen Beitrag zur Wertschöpfung eines Unternehmens leisten.<sup>147</sup>

---

des (Vor-)Namens auf 12.14 Pounds geschätzt, wenn diese Daten einem bekannten Dritten übermittelt werden. Werden die gleichen Daten einem unbekannten Dritten bekanntgegeben, dann wird ihr Wert auf 15.02 Pounds geschätzt (ORANGE, passim).

<sup>141</sup> OECD, *Economics of Personal Data*, passim.

<sup>142</sup> OECD, *Economics of Personal Data*, 5.

<sup>143</sup> OECD, *Economics of Personal Data*, 6.

<sup>144</sup> OECD, *Economics of Personal Data*, 6 und 34.

<sup>145</sup> EU-Kommission, Report, 12 f.

<sup>146</sup> EU-Kommission, Report, 12 f.; OECD, *Final Report – Action 1*, 102.

<sup>147</sup> OECD, *Final Report – Action 1*, 102.

## **V. Die Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft – Ein Überblick anhand von Beispielen**

### **1. Einführung**

Die weltweite Verbreitung der digitalen Wirtschaft hat zur Weiterentwicklung bestehender und zur Entwicklung neuer Geschäftsmodelle geführt. Die Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft können in drei Hauptgruppen unterteilt werden:<sup>148</sup> Erstens in Unternehmen, deren Haupteinnahmen sich aus der Online-Werbung und aus der Umsetzung eines gezielten Marketingkonzepts ergeben. Zweites in E-Commerce-Unternehmen, die (Dienst-)Leistungen ausschliesslich online anbieten oder einen Teil des Geschäftsprozesses online durchführen. Und, drittens, schliesslich in die Sharing Economy.<sup>149</sup>

Um diese Unterteilung deutlicher zu machen, scheint es hilfreich zu sein, diese Geschäftsmodelle durch das «GAFA»-Geschäftsmodellbeispiel sowie durch das Geschäftsmodellbeispiel von Airbnb zu erklären. Mit dem Akronym «GAFA» werden die Unternehmen Google, Apple, Facebook und Amazon dargestellt. Sie bilden die «Grossen Vier» der digitalen Wirtschaft.<sup>150</sup> Während Google und Facebook Unternehmen sind, die ihre Haupteinnahmen aus der Online-Werbung und aus einem gezielten Marketingkonzept erwirtschaften,<sup>151</sup> handelt es sich bei Amazon und Apple um E-Commerce-Unternehmen.<sup>152</sup> Airbnb stellt dagegen ein Modell der *sharing economy* dar.<sup>153</sup>

---

<sup>148</sup> Da die Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft ständig in Entwicklung stehen, werden im Rahmen dieser Arbeit nur die grundlegenden aufgeführt. Zu den übrigen Geschäftsmodellen gehören u.a. das Cloud-Computing, die Zahlungsdienstleistungen und der Hochfrequenzhandel (ausführlicher dazu OECD, Final Report – Action 1, 57 ff.).

<sup>149</sup> OECD, Final Report – Action 1, 51 ff.; dazu auch OSWALD, 24 und STOCKER, 580 f.

<sup>150</sup> Ausführlicher zum «GAFA»-Geschäftsmodellbeispiel u.a. MIGUEL/CASADO, 127 ff.

<sup>151</sup> Ausführlicher dazu hinten, 27ff.

<sup>152</sup> Ausführlicher dazu hinten, 31 ff.

<sup>153</sup> Ausführlicher dazu hinten, 34 ff.

## 2. Google, Facebook und die Online-Werbung

### 2.1 Einführung

Wie die herkömmliche Werbung<sup>154</sup> ist auch die Online-Werbung darauf ausgerichtet, «*Meinungen, Einstellungen und/oder Verhalten über und zu Produkten, Dienstleistungen und Unternehmen*» zu beeinflussen.<sup>155</sup> Um dieses Ziel erreichen zu können, bedient sie sich «*[...] der Infrastruktur und Kommunikationsmodi des Internets (TCP/IP), zunehmend aber auch jener von Mobilfunknetzen [...]*».<sup>156</sup> Das Geschäftsmodell der Online-Werbung umfasst verschiedene Werbeformen: Dazu zählen die Unternehmenswebseite, die E-Mail-Werbung, die Bannerwerbung, die Interstitials und Pop-ups, das Online-Sponsoring und schliesslich das Social Media Marketing.<sup>157</sup> Unter dem Begriff der Unternehmenswebseite versteht man eine bestimmte Internetplattform, die darauf ausgerichtet ist, die Nutzer und potentiellen Kunden über die Geschäftstätigkeiten und die angebotenen Produkte und (Dienst-)Leistungen des Unternehmens zu informieren.<sup>158</sup> Die Unternehmen können ausserdem ihre Produkte und (Dienst-)Leistungen per E-Mail vorstellen: In diesem Fall spricht man von E-Mail-Werbung.<sup>159</sup> Bei der Bannerwerbung handelt es sich ferner um Werbung in Form von kleineren Inseraten auf einer Webseite. In der Regel sind die Banner durch einen Hyperlink mit der Unternehmensseite des Inserenten verknüpft.<sup>160</sup> Die Interstitials und die Pop-ups, als deren Unterform, stellen ausserdem Browserfenster dar, die beim Aufruf einer Webseite automatisch geöffnet werden und visuell gestaltete Werbung zeigen. Diese Browserfenster bedecken die Hauptwebseite teilweise oder vollständig, wobei sie nach wenigen Sekunden verschwinden oder auf der Hauptwebseite in Form

---

<sup>154</sup> «*Werbung ist ein geplanter Kommunikationsprozess und will gezielt Wissen, Meinungen, Einstellungen und/oder Verhalten über und zu Produkten, Dienstleistungen, Unternehmen, Marken oder Ideen beeinflussen*» (SIGERT/BRECHEIS, 12).

<sup>155</sup> WEBER/HEINRICH, 91.

<sup>156</sup> SIEGERT, 434 ff.

<sup>157</sup> WEBER/HEINRICH, 91 m.w.H.

<sup>158</sup> WEBER/HEINRICH, 91 f.; Weber, 223.

<sup>159</sup> WEBER/HEINRICH, 92 m.w.H.

<sup>160</sup> WEBER/HEINRICH, 92 m.w.H.

eines normalen Banners erscheinen.<sup>161</sup> Beim Online-Sponsoring wird eine Webseite durch ein werbendes Unternehmen finanziert. Als Gegenleistung dafür wird auf der finanzierten Webseite das Marken- bzw. Firmenlogo des werbenden bzw. finanzierenden Unternehmens platziert.<sup>162</sup> Wie im Folgenden gezeigt wird, können schliesslich auch soziale Netzwerke als Werbeplattformen genutzt werden.<sup>163</sup>

## 2.2 Google und die digitale Werbung

Heutzutage ist Google<sup>164</sup> das erfolgreichste, marktbeherrschende Unternehmen auf dem Gebiet der digitalisierten Navigationshilfe.<sup>165</sup> Der Erfolg von Google ergibt sich aus der Bereitstellung kostenloser Produkte und Leistungen, wie z.B. der Google-Suchmaschine, YouTube<sup>166</sup> oder Gmail.<sup>167,168</sup>

Fraglich ist, wie Google Dank dieser kostenlosen Produkte und Leistungen Gewinne erwirtschaften kann. Die Antwort liegt in der Online-Werbung und in einem gezielten Marketingkonzept.<sup>169</sup> Um dieses Konzept besser verstehen zu können, nehmen wir als Beispiel die Google-Suchmaschine, die auch die Kerndienstleistung sowie die Grund-

---

<sup>161</sup> Zum Ganzen WEBER/HEINRICH, 92 f.

<sup>162</sup> WEBER/HEINRICH, 93.

<sup>163</sup> Hinten, 29.

<sup>164</sup> Zu beachten ist die Tatsache, dass Google Inc. seit dem 2. Oktober 2015 zur Alphabet Inc. gehört: Google Inc. ist eine Tochtergesellschaft von Alphabet Inc. geworden. Bei Alphabet Inc. handelt es sich um eine börsennotierte US-amerikanische Holding mit Sitz in Mountain View, Silicon Valley (ausführlicher dazu <<https://abc.xyz/>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018).

<sup>165</sup> KAUMANN/SIEGENHEIM, 3; KRY/S/WIEDEMANN, 251 ff.

<sup>166</sup> Bei YouTube handelt es sich um ein Videoportal, das auf die Verbreitung von allen Arten von Videos (Musikvideos, Film- und Serienausschnitte sowie Ausbildungskurse) ausgerichtet ist (Ausführlicher dazu u.a. KRY/S/WIEDEMANN, 262). YouTube ist unter <[www.youtube.com](http://www.youtube.com)> abrufbar, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

<sup>167</sup> Bei Gmail handelt es sich um einen kostenlosen E-Mail-Dienst, der auch mit anderen Google-Diensten in Verbindung gebracht werden kann (Ausführlicher zum Gmail siehe u.a. KRY/S/WIEDEMANN ANDREA, 258 f.). Gmail ist unter <[www.gmail.com](http://www.gmail.com)> abrufbar, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

<sup>168</sup> KRY/S/WIEDEMANN, 251 f.

<sup>169</sup> KAUMANN/SIEGENHEIM, 3; KRY/S/WIEDEMANN, 255 ff.



lage des wirtschaftlichen Erfolgs von Google darstellt.<sup>170</sup> Aus der Platzierung der Online-Werbungen in den Suchergebnissen ergeben sich die Hauptfinanzierungsquelle sowie die Haupteinnahmen von Google.<sup>171</sup> Um ein gezieltes Marketingkonzept realisieren zu können, bezieht sich Google auf bestimmte sog. «AdWords».<sup>172</sup> Dieses System zielt darauf ab, eine zum Suchbegriff passende Werbung in den Suchergebnissen der Nutzer zu platzieren.<sup>173</sup> Folgendes Beispiel macht dies anschaulich:<sup>174</sup>

*«Sucht man nach dem Begriff ‹Hotel Düsseldorf›, so bekommt man Werbung von Düsseldorfer Hotels oberhalb und neben der Suche angezeigt. Klickt der Nutzer nun auf die Werbung anstatt auf das Suchergebnis, so zahlt der Werbetreibende Google einen Preis für den Klick.»*

Dabei handelt es sich um das sog. «Pay-Per-Click»-Verfahren. Der Werbetreibende bezahlt nur dann, wenn der Nutzer auf die Online-Werbung geklickt hat.<sup>175</sup> Das Verhältnis zwischen Suche und Werbung beruht auf der Sammlung, Speicherung und Auswertung der Daten der Nutzer. Daraus ergibt sich, dass die Nutzer mit der Lieferung ihrer Daten die Geschäftstätigkeiten von Google unterstützen, ohne sich allerdings dessen bewusst zu sein und folglich ohne ein entsprechendes Entgelt zu erhalten.<sup>176</sup> Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Daten den Treibstoff von Google bilden.

### **2.3 Facebook und die digitale Werbung**

Facebook ist der Marktführer der sozialen Netzwerke und ist auf die Erstellung und auf die Darstellung von Personen- oder Unternehmensprofilen ausgerichtet.<sup>177</sup> Ziel von

---

<sup>170</sup> KAUMANN/SIEGENHEIM, 7.

<sup>171</sup> KAUMANN/SIEGENHEIM, 8.

<sup>172</sup> Ausführlicher dazu KRY/SIEDEMANN, 256 f.

<sup>173</sup> Man kann auch von der sog. personalisierten Werbung sprechen (ausführlicher dazu siehe u.a. WEBER/HEINRICH, 93 f.).

<sup>174</sup> KAUMANN/SIEGENHEIM, 8.

<sup>175</sup> KAUMANN/SIEGENHEIM, 10.

<sup>176</sup> KAUMANN/SIEGENHEIM, 10.

<sup>177</sup> Facebook stellt auch eine partizipative Netzwerkplattform dar. Die partizipativen Netzwerkplattformen werden als Intermediäre verstanden, die es den Nutzern erlauben, miteinander zu

Facebook ist es, Nutzer miteinander zu verknüpfen. Jeder Nutzer verfügt über eine eigene Profilseite, die die vom ihm hochgeladenen bzw. geteilten Inhalte enthält. Jeder auf Facebook angemeldete Nutzer kann die Profilseite der anderen Nutzer besuchen und Nachrichten sowie Kommentare hinterlassen. Facebook bietet ausserdem einen eigenen Marktplatz an, auf dem Nutzer Kleinanzeigen aufgeben oder einzusehen können. Ausserdem stellt Facebook verschiedene Erweiterungen, wie bspw. Facebook-Messenger oder die Facebook-Stellenbörse zur Verfügung.<sup>178</sup>

Wie Google stellt auch Facebook einen kostenlosen, digitalisierten Dienst zur Verfügung, der – wie Google – seine Einkünfte durch Sammlung, Auswertung und Verwendung von Nutzerdaten erwirtschaftet.<sup>179</sup> Das Geschäftsmodell von Facebook stützt sich auf zwei Einnahmequellen: die Facebook-Credits und die Online-Werbung.<sup>180</sup> Die Facebook-Credits sind eine Art virtuelle Währung, die dazu dient, Bezahlvorgänge ausschliesslich auf der Facebook-Plattform durchzuführen. Aus jedem Kauf, den ein Nutzer auf Facebook tätigt, erhält Facebook einen Umsatzanteil von 30 Prozent.<sup>181</sup> Die Hauptfinanzierungsquelle von Facebook stellt jedoch die Online-Werbung bzw. das gezielte Marketingkonzept dar. Wie die Mehrheit der digitalisierten Unternehmen verwendet Facebook die gesammelten Daten der Nutzer, um gezielt Werbung zu platzieren. Die Sammlung und Auswertung der Daten zielt darauf ab, Prognosen über die (zukünftigen) Bedürfnisse des betroffenen Nutzers zu erstellen. Daraus lässt sich dann ein auf den Nutzer abgestimmtes Marketingprofil ableiten. Um diese Konstellation besser zu verdeutlichen, führen KAUMANN/SIEGENHEIM folgendes Beispiel an:<sup>182</sup>

*«Macht ein Nutzer das Abitur und tauscht sich über Studiengänge an verschiedenen Studienorten aus, so kann Facebook Werbung von Unis oder Wohnungs-*

---

arbeiten und nutzungsgenerierte Inhalte zu entwickeln, zu verbessern und zu verbreiten (dazu OECD, Final Report – Action 1, 62 f.).

<sup>178</sup> Zum Ganzen KAUMANN/SIEGENHEIM, 20.

<sup>179</sup> KAUMANN/SIEGENHEIM, 20 f.

<sup>180</sup> KAUMANN/SIEGENHEIM, 21.

<sup>181</sup> KAUMANN/SIEGENHEIM, 23.

<sup>182</sup> KAUMANN/SIEGENHEIM, 24.

*anbietern sehr gezielt schalten, obwohl der Nutzer noch nicht nach Wohnungen im Internet gesucht hat.»*

Wie beim Geschäftsmodell von Google unterstützen die Nutzer mit der Lieferung ihrer Daten die Geschäftstätigkeiten von Facebook, ohne sich dessen bewusst zu sein und ohne ein entsprechendes Entgelt zu erhalten. Mit anderen Worten: Die Nutzer zahlen für die Nutzung von Facebook, indem sie Daten liefern.<sup>183</sup> Auch bei diesem Geschäftsmodell bilden somit die Daten den Treibstoff.

### **3. Amazon, Apple und der E-Commerce**

#### **3.1 Einführung**

Die Gesamtheit sämtlicher handels- bzw. wirtschaftsbezogenen, elektronischen Transaktionen wird als E-Commerce bezeichnet, der auch Elektronischer Geschäftsverkehr oder Electronic Commerce genannt wird.<sup>184</sup> Diese Form der digitalen Wirtschaft umfasst drei grundlegende Geschäftsarten: Erstens das sog. Business-to-Business Modell (B2B), das sich nur mit den Geschäften zwischen Unternehmen befasst; zweitens das Business-to-Consumer Modell (B2C), das auf das Handeln zwischen Anbietern und Verbrauchern gerichtet ist und – drittens – das Consumer-to-Consumer Modell (C2C), das elektronische Transaktionen zwischen Verbrauchern ermöglicht.<sup>185</sup> Weiter wird die Bestellung von Produkten über das Internet, die physisch bzw. auf herkömmlichen Weg zugestellt werden, als indirekter E-Commerce bezeichnet.<sup>186</sup> Vom direkten E-Commerce spricht man dagegen, wenn sowohl die Bestellung als auch der Absatz und die Lieferung von Waren, die nur in digitalisierter Form zur Verfügung stehen, über das Internet erfolgen.<sup>187</sup>

---

<sup>183</sup> KAUMANN/SIEGENHEIM, 24.

<sup>184</sup> Siehe dazu <<https://www.e-commerce-guide.admin.ch/ecommerce/de/home/onlinekauf.html>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

<sup>185</sup> OECD, Final Report – Action 1, 55 f.

<sup>186</sup> CADOSCH, 51 f. Beispielweise stellt Zalando eine Form des indirekten E-Commerce dar. Bei Zalando handelt es sich um einen Online-Versandhändler für Mode und Accessoires mit Sitz in Deutschland (ausführlicher dazu siehe <<https://corporate.zalando.de/>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018).

<sup>187</sup> CADOSCH, 52.

### 3.2 Amazon und der indirekte E-Commerce

Bei Amazon handelt es sich um ein E-Commerce-Unternehmen, das zuerst nur auf den Verkauf von Medienprodukten spezialisiert war.<sup>188</sup> Heutzutage werden auf Amazon alle Arten von Produkten verkauft und seit Mai 2017 sogar Lebensmittel und Getränke.<sup>189,190</sup> Das Geschäftsmodell von Amazon ist darauf ausgerichtet, den Kunden diejenigen Produkte anzubieten, die am besten zu ihnen passen. Um dieses Ziel erreichen zu können, werden die Daten der Kunden zuerst gesammelt, gespeichert und dann ausgewertet.<sup>191</sup> Auf diese Weise bekommt Amazon einen Überblick über die Interessen der einzelnen Kunden.<sup>192</sup> Gestützt auf diese Daten kann Amazon dem einzelnen Kunden ein gezieltes Angebot anbieten, das sich mit dessen Interessen deckt. Um ein gezieltes Angebot anbieten zu können, werden die Daten der Kunden, die ähnliche Interessen aufweisen, gegenübergestellt.<sup>193</sup> Die Amazon.de-Datenschutz-erklärung vom 30. September 2016 stellt einen der grundlegenden Beweise dafür dar, dass die Daten, deren Sammlung und Auswertung den Treibstoff von Amazon zur Erzielung der Einkünfte bilden:<sup>194</sup>

*«Informationen, die wir von Ihnen bekommen, helfen uns, Ihr Einkaufserlebnis bei Amazon.de individuell zu gestalten und stetig zu verbessern. Wir nutzen diese Informationen für die Abwicklung von Bestellungen, die Lieferung von Waren und das Erbringen von Dienstleistungen sowie die Abwicklung der Zahlung [...] Wir verwenden Ihre Informationen auch, um mit Ihnen über Bestellungen, Produkte, Dienstleistungen und über Marketingangebote [...] zu kommunizieren*

---

<sup>188</sup> Im Jahr 1994 hat Jeff Bezos in Seattle Amazon gegründet. Das erste Buch wurde im Jahr 1995 verkauft (Zur ganzen Geschichte und Entwicklung von Amazon siehe u.a. BRANDT, passim).

<sup>189</sup> Lebensmittel und Getränke können unter: <<https://www.amazon.de/Lebensmittel-Getr%C3%A4nke/b?ie=UTF8&node=340846031>> gekauft werden, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

<sup>190</sup> KAUMANN/SIEGENHEIM, 27.

<sup>191</sup> BRANDT, 12.

<sup>192</sup> LEISEGANG, 97.

<sup>193</sup> BRANDT, 13.

<sup>194</sup> Die Amazon.de-Datenschutz-erklärung ist abrufbar unter: <[https://www.amazon.de/gp/help/customer/display.html/ref=hp\\_left\\_v4\\_sib?ie=UTF8&nodeId=201909010](https://www.amazon.de/gp/help/customer/display.html/ref=hp_left_v4_sib?ie=UTF8&nodeId=201909010)>, letzter Besuch 30. Juni 2018.

*sowie dazu, unsere Datensätze zu aktualisieren und Ihre Kundenkonten bei uns zu unterhalten und zu pflegen sowie dazu, Inhalte wie z.B. Wunschzettel oder Kundenrezensionen abzubilden und Ihnen Produkte oder Dienstleistungen zu empfehlen, die Sie interessieren könnten. Wir nutzen Ihre Informationen auch dazu, unser Kaufhaus und unsere Plattform zu verbessern, Missbrauch, insbesondere Betrug, vorzubeugen oder aufzudecken oder Dritten die Durchführung technischer, logistischer oder anderer Dienstleistungen in unserem Auftrag zu ermöglichen.»*

Hinsichtlich der Nutzung von Daten ist es ferner von Bedeutung, dass Amazon und Facebook einen «Daten-Vertrag» abgeschlossen haben. Das Benutzerkonto von Amazon kann mit demjenigen von Facebook abgeglichen werden (sog. «Facebook Connect»). Dadurch bekommt Amazon sowohl die Facebook-Daten des Kunden als auch diejenigen seiner Facebook-Freunde, obwohl sie Amazon für ihre Einkäufe noch nicht verwendet haben.<sup>195</sup> Zusammengefasst bilden die Daten auch den Treibstoff dieses Geschäftsmodells.

### **3.3 Apple und der (in-)direkte E-Commerce**

Das Technologieunternehmen Apple mit Sitz in Cupertino stellt<sup>196</sup> nicht nur eines der erfolgreichsten und wertvollsten Unternehmen der digitalen Wirtschaft dar, sondern auch der ganzen Welt. Die Geschäftstätigkeiten von Apple umfassen den Handel mit Computern, Smartphones, Unterhaltungselektronik, Betriebssystemen und Anwendungssoftware.<sup>197</sup> Apple erwirtschaftet seine Einkünfte nicht nur über seine digitale Plattform, sondern auch durch den Verkauf von intelligenten Endgeräten (sprich:

---

<sup>195</sup> KAUMANN/SIEGENHEIM, 30; LEISEGANG, 101; ausführlicher dazu auch COLDEWAY DEVIN, Bore your friends by tying Amazon lists and purchases to Facebook, abrufbar unter: <<http://www.nbcnews.com/business/bore-your-friends-tying-amazon-lists-purchases-facebook-2D11591043>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018 und INGRAM MATHEW, Amazon Connects With Facebook, but Doesn't Kiss and Tell, abrufbar unter: <<https://gigaom.com/2010/07/27/amazon-connects-with-facebook-but-doesnt-kiss-and-tell/>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

<sup>196</sup> Ausführlicher zur Apple-Geschichte siehe u.a. GARTZ, passim.

<sup>197</sup> Zum Ganzen KAUMANN/SIEGENHEIM, 15.

Hardware), wie bspw. das iPhone oder das iPad.<sup>198</sup> Apple stellt sowohl ein indirektes als auch ein direktes E-Commerce-Unternehmen dar. Die intelligenten Endgeräte werden online ver- bzw. gekauft, wobei die Lieferung physisch bzw. auf herkömmlichen Weg (z.B. per Post) erfolgt. Mittels der Plattform iTunes<sup>199</sup> bietet Apple ganze (Dienst-)Leistungen ausschliesslich online an. Dem Nutzer bzw. dem Kunden wird das online bestellte digitale Produkt oder die online bestellte (Dienst-)Leistung direkt über digitale Medien (bspw. per E-Mail oder Download) ausgeliefert.<sup>200</sup>

## **4. Airbnb und die Sharing Economy**

### **4.1 Einführung**

Unter dem Begriff der Sharing Economy versteht man das sog. *«peer-to-peer sharing of goods and services»*.<sup>201</sup> Dabei handelt es sich um eine Tauschbörsenvariante, deren Prozess – vom Austausch der Güter und Dienstleistungen bis zur deren Bezahlung –

---

<sup>198</sup> GAFA-Ökonomie: Warum Apple anders tickt als Facebook, Google und Amazon vom 26. Mai 2017, abrufbar unter: <<http://t3n.de/news/gafa-oekonomie-apple-825842/>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

<sup>199</sup> iTunes stellt ein Application Store dar. Der Begriff Application Store bzw. App Store bezeichnet eine digitale Plattform, die Software-Anwendungen in Form von Apps vertreibt (OECD, Final Report – Action 1, 58). Unter dem Begriff Apps werden kleine Programme verstanden, die vor allem die Funktionen von Smartphones und/oder Tablets ergänzen (EWALD, in: Baumgartner/Ewald, Apps, 1). Die App Stores umfassen zwei Applikationstypen: die kostenfreien Applikationen, die normalerweise durch Werbung finanziert werden und die kostenpflichtigen Applikationen, die üblicherweise vor deren Herunterladen bspw. durch Kreditkarte bezahlt werden müssen. Ein Application Store ist auf das Herunterladen und die Verbreitung der Updates auf die mobilen Geräte der Nutzer bzw. Kunden einerseits und auf die Abrechnung der kostenpflichtigen Applikationen andererseits gerichtet. (OECD, Final Report – Action 1, 58). Hinzu kommt, dass er einen erheblichen Einfluss auf die auf dem Markt erhältlichen Applikationen ausüben kann: ein Application Store kann eine qualitativ hochwertige Software zum Erfolg führen oder eine minderwertige Anwendung vom relevanten Markt ausschliessen (EWALD, in: Baumgartner/Ewald, Apps, 6). In den verschiedenen Application Stores wird den Nutzern eine Vielzahl von Applikationen zur Verfügung gestellt, die von Programmierern aus der ganzen Welt entwickelt werden. Ein Application Store kann ferner darauf gerichtet sein, nur bestimmte Kunden in bestimmten geographischen Märkten zu bedienen (OECD, Final Report – Action 1, 58).

<sup>200</sup> STOCKER, 580.

<sup>201</sup> OECD, Final Report – Action 1, 45.

rein internetbezogen organisiert ist.<sup>202</sup> Obwohl die Sharing Economy kein neues Geschäftsmodell ist, stellt sie eine grundlegende Veränderung der (digitalen) Wirtschaft dar. Neu an dieser Entwicklung ist, dass sie sämtlichen internetfähigen Teilnehmern, also jedem Nutzer offensteht; er kann sein Wissen bzw. seine Hilfsbereitschaft zu geringen Abrechnungskosten zur Verfügung stellen.<sup>203</sup> Infolgedessen könnten sowohl die Wettbewerbsfähigkeit als auch die Gewinnerzielung von traditionellen, fachbezogenen Anbietern in Gefahr geraten, wenn sich die Kunden immer mehr an die kostengünstigsten Angebote der Sharing Economy und immer weniger an diejenige der spezialisierten Traditionsunternehmen wenden.<sup>204</sup> Neben Airbnb kann auch Uber<sup>205</sup> als Beispiel der Sharing Economy genannt werden.

## **4.2 Airbnb als Vermittlungsplattform**

Airbnb stellt eine Vermittlungsplattform dar, welche die Buchung und Vermietung von privaten Unterkünften anbietet, wobei Airbnb nur die Rahmenbedingungen der Transaktion zwischen Gästen und Gastgebern regelt.<sup>206</sup> U.a. kontrolliert Airbnb, dass der vereinbarte Preis für den Aufenthalt nicht nachträglich geändert wird und die Angaben über Gäste und Gastgeber stimmen. Für die angebotenen Dienstleistungen wird Airbnb eine Provision gezahlt. Von Bedeutung ist die Tatsache, dass Airbnb in die Vertragsverhandlungen nicht involviert ist. Der Gastgeber selbst bestimmt den Gegenstand und die Details seines Angebotes, und der Vertrag wird direkt zwischen dem Gast und dem Gastgeber abgeschlossen. Sobald der Vertrag zustande gekommen ist, überweist der Gast den vereinbarten Betrag für den Aufenthalt an Airbnb. Airbnb behält den Betrag bis 24 Stunden nach dem Check-in und überweist ihn erst dann an den Gastgeber.<sup>207</sup>

---

<sup>202</sup> DELOITTE, Sharing Economy, 5.

<sup>203</sup> DELOITTE, Sharing Economy, 5; OECD, Final Report – Action 1, 45.

<sup>204</sup> OECD, Final Report – Action 1, 45.

<sup>205</sup> Uber ist ein amerikanisches Dienstleistungsunternehmen mit Sitz in San Francisco. Uber bietet seinen Kunden die Vermittlung von Fahrten durch Privatpersonen an (ausführlicher dazu <<https://www.uber.com/>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018).

<sup>206</sup> Ausführlicher dazu <<https://www.airbnb.ch/about/about-us?locale=de>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

<sup>207</sup> Zum Ganzen BARANDUN, So funktioniert Airbnb, Tages Anzeiger vom 9. November 2014.

## **VI. Auswirkungen auf die allgemeine Wirtschaft und auf das internationale Steuerrecht**

Die vorgängigen Ausführungen machen deutlich, wie tiefgreifend die Folgen der Digitalisierung auf die herkömmliche Wirtschaft sind und weiterhin sein werden. Treibende Kräfte dieser Entwicklung sind die Innovationen und die Fortschritte der IKT, die als wesentliche Faktoren der rasanten Verbreitung der digitalen Wirtschaft bezeichnet werden können.<sup>208</sup> Noch nie war es für Unternehmen einfacher, am Marktgeschehen teilzunehmen. Denn eine physische Präsenz ist nicht mehr nötig. Beschleunigend auf die digitale Wirtschaft wirken aber auch die beispiellose Sammlung und Analyse von Daten einerseits und die Netzwerkeffekte andererseits. Sie tragen zur Verbesserung, Steigerung und Förderung der Teilnahme der Nutzer am Markt bei.<sup>209</sup> Schliesslich wird der Grundgedanke des tatkräftigen Einflusses des Internets auf die allgemeine Wirtschaft von verschiedenen empirischen Studien nachgewiesen.<sup>210</sup> Diese Forschungen bestätigen, dass sich der Grossteil des Produktivitätswachstums der letzten Jahre aus dem Einsatz von IKT-Technologien und insbesondere des Internets ergibt.<sup>211</sup>

Die Digitalisierung und die Fortschritte der IKT üben dabei tiefgreifende Einflüsse nicht nur auf die herkömmliche Wirtschaft aus, sondern auch auf das internationale Steuerrecht. Die Hauptproblematik der Besteuerung der digitalen Wirtschaft besteht in der Zuordnung der einzelnen Wertschöpfungsschritte und insbesondere in der Bestimmung der Entstehung der Wertschöpfung. Dazu hat die rasante Entwicklung der IKT zweifellos beigetragen. Die Herstellung der Produkte sowie die Erbringung der Leistungen erfolgen nicht mehr einseitig, sondern beidseitig zwischen den Herstellern und den Kunden, die Teil der Wertschöpfungskette wurden.<sup>212</sup> Dies hat die Entstehung von schädlichen Steuerpraktiken begünstigt, die darauf gerichtet sind, die Gewinnverkürzung sowie die Gewinnverlegung in Länder mit Tief- oder Nichtbesteuerung zu ermöglichen.<sup>213</sup>

---

<sup>208</sup> KIM/KIM/PARK/HWANG, 163.

<sup>209</sup> OECD, Final Report – Action 1, 101.

<sup>210</sup> Ausführlicher dazu MEIJERS, passim; OECD, ICTNET Assessment Paper 1, passim.

<sup>211</sup> LEE-MAKIYAMA/VERSCHelde, EOP 2014, 9.

<sup>212</sup> DITZ, in: Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise, Rz. 6.607.

<sup>213</sup> OECD, Final Report – Action 1, 3.



## Kapitel 3: Welteinkommensprinzip und Quellenprinzip – Eine Einführung

### I. Dualismus der Steuersysteme

Die Frage, nach welchem Prinzip das Besteuerungsrecht konkurrierender Steuergewalten zugewiesen und gegeneinander abgegrenzt werden kann, gehört zu den Dauerbrennern des (inter-)nationalen Steuerrechts.<sup>214</sup>

Heutzutage ist das (inter-)nationale Steuerrecht durch zwei grundlegende Verteilungsprinzipien geprägt: Das Welteinkommensprinzip<sup>215</sup> einerseits und das Quellenprinzip<sup>216</sup> andererseits.<sup>217</sup> Während für das Welteinkommensprinzip die persönlichen Beziehungen zu einem Staat massgebend sind, bezieht sich die Besteuerung nach dem Quellenprinzip auf die Herkunft der Einkünfte.<sup>218</sup>

Die Staaten unterscheiden zwischen der Besteuerung der Ansässigen und der Besteuerung der Nichtansässigen und folglich zwischen persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit.<sup>219</sup> Als persönliche Zugehörigkeit wird die Unterwerfung eines Ansässigen mit seiner gesamten Person unter die Steuerhoheit des besteuernenden Staats ver-

---

<sup>214</sup> MEYER, 17; nach Meinung von SPITALER geht es um die Frage, «welche von zwei verschiedenen Abgabegewalten besteuern und welche nicht besteuern darf oder inwieweit ein Besteuerungsrecht einzuräumen und inwieweit es ihnen zu versagen ist» (SPITALER, 417).

<sup>215</sup> Auch als Universalitäts-, Wohnsitz- oder Totalitätsprinzip bezeichnet (LEHNER/REIMER, IStR 2005, 542; LOCHER, Einführung, 53 f., Fn. 8, 10 und 11; MATTEOTTI/HORN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Kommentar IStR, Einl. 31; SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.2).

<sup>216</sup> Auch Ursprungs- oder Territorialitätsprinzip genannt. Auch das Völkerrecht kennt einen ähnlichen Begriff, wobei darunter die rechtliche Befugnis eines Staates zum Erlass, Anwendung und Durchsetzung von Rechtsvorschriften auf seinem Staatsgebiet verstanden wird (DOEHERING, 352). Da somit der Begriff Territorialitätsprinzip irreführen sein kann, wird im Rahmen dieser Arbeit auf seine Verwendung verzichtet. Ausführlicher zum Territorialitätsprinzip auf dem Gebiet des Völkerrechts hinten, 48 ff.

<sup>217</sup> LEHNER/REIMER, IStR 2005, 542.

<sup>218</sup> HOMBURG, FS Jacobs, 15; KLUGE, B 29; LEHNER/REIMER, IStR 2005, 542.

<sup>219</sup> ATHANAS/BAUER-BALMELLI, ST 1993, 314; BLUMENSTEIN/LOCHER, 71 f.; DE VRIES REILINGH-FLÜCKGER, ASA 70 (2001/02), 281; HÖHN, in: HÖHN, Handbuch, 59; LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Tz. 11; LEHNER/REIMER, IStR 2005, 542; SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.1 ff.

standen. Dem Staat steht somit das Recht zu, sämtliche weltweiten wirtschaftlichen Interessen dieser Person in der Besteuerung zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang wird von unbeschränkter Steuerpflicht gesprochen.<sup>220</sup> Der Besteuerung unterliegt hierbei das weltweite Einkommen und Vermögen der betroffenen steuerpflichtigen Person. Es gilt folglich das Welteinkommensprinzip.<sup>221</sup> Eine wirtschaftliche Zugehörigkeit liegt dagegen vor, wenn ein Nichtansässiger nur mit gewissen wirtschaftlichen Interessen der Steuerhoheit des besteuernenden Staates unterworfen ist.<sup>222</sup> In diesem Fall steht dem Staat das Recht zu, nur die von der Zugehörigkeit betroffenen Interessen in den Kreis seiner Besteuerung einzubeziehen. Diese Konstellation entspricht der beschränkten Steuerpflicht.<sup>223</sup> In diesem Fall betrifft die Besteuerung nur das Einkommen aus bestimmten inländischen Quellen. Es kommt mithin das Quellenprinzip zur Anwendung.<sup>224</sup> Eine strikt getrennte Besteuerung entweder nach dem Welteinkommens- oder dem Quellenprinzip ist in der Realität kaum anzutreffen.<sup>225</sup> Heutzutage wird der Parallelismus zwischen Welteinkommensbesteuerung eines Ansässigen und Quellenbesteuerung eines Nichtansässigen von (fast) allen staatlichen Steuersystemen vorgesehen und durchgesetzt.<sup>226</sup>

Seit Ende des 19. Jahrhunderts haben sich sowohl die steuerrechtliche als auch die finanzwissenschaftliche Lehre mit beiden Prinzipien auseinandergesetzt. Das Welteinkommensprinzip geht auf WAGNER zurück.<sup>227</sup> Seiner Ansicht nach sollten sämtli-

---

<sup>220</sup> ATHANAS/BAUER-BALMELLI, ST 1993, 314; BLUMENSTEIN/LOCHER, 71 f.; DE VRIES REILINGH-FLÜCKGER, ASA 70 (2001/02), 281; HÖHN, in: HÖHN, Handbuch, 59; LEHNER/REIMER, IStR 2005, 542; LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 11; SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.1 ff.

<sup>221</sup> U.a. LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 11 und SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.2 und 6.6.

<sup>222</sup> Es liegen aber auch Ausnahmen vor, bei denen nicht nur die Nichtansässigen, sondern auch die Ansässigen betroffen sind (ausführlicher dazu hinten, 40).

<sup>223</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 79.

<sup>224</sup> U.a. LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 11 und SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.2.

<sup>225</sup> SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.56.

<sup>226</sup> Verschiedene lateinamerikanische Staaten, aber auch Hongkong, Kenia, Südafrika und Taiwan beziehen sich jedoch ausschliesslich auf das Quellenprinzip (SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.55; REIMER, 323 m.w.H.). Ausführlicher zur geschichtlichen Entwicklung und zur gegenwärtigen Anwendungslage des Welteinkommensprinzips und des Quellenprinzips hinten, 40 ff.

<sup>227</sup> WAGNER, 295 ff.

che Einkünfte unabhängig von ihrer Quelle besteuert werden.<sup>228</sup> Schöpfer der wirtschaftlichen Zugehörigkeit ist dagegen VON SCHANZ, der die Steuerberechtigung (zumindest teilweise) dem Quellenstaat zuordnet.<sup>229</sup> In der Folge haben Steuer- und Wirtschaftstheoretiker aus der ganzen Welt begonnen, sich mit dieser Thematik zu beschäftigen. Als Befürworter des Welteinkommensprinzips ist u.a. SCHAUMBURG zu nennen.<sup>230</sup> Hingegen plädieren VOGEL,<sup>231</sup> TIPKE,<sup>232</sup> ENDRISS<sup>233</sup> und KEMMEREN<sup>234</sup> für das Quellenprinzip. Unter den Wirtschaftswissenschaftlern wird dieses Prinzip etwa von TURE<sup>235</sup> und GANDENBERGER<sup>236</sup> begrüßt.<sup>237</sup>

Das Dargelegte zeigt, dass die Frage, nach welchem Prinzip das Besteuerungsrecht konkurrierender Steuergewalten zugewiesen und voneinander abgegrenzt werden kann, sowohl in der Theorie als auch in der Praxis sehr umstritten und folglich der Klärung bedarf. Von wesentlicher Bedeutung ist es, dass die Beantwortung dieser Frage nicht nur das Steuerrecht, sondern auch das allgemeine Völkerrecht und die Volkswirtschaft betrifft. Die vorliegende Arbeit widmet sich der Erörterung dieser Frage im Rahmen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft.

---

<sup>228</sup> WAGNER, 296.

<sup>229</sup> VON SCHANZ, Finanz-Archiv 1892, 365 ff. Ausführlicher dazu hinten, 115 ff.

<sup>230</sup> SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6 ff.; SCHAUMBURG, FS Tipke, 125 ff. Ausführlicher dazu hinten, 63 ff.

<sup>231</sup> VOGEL, in: Vogel, DStG 8, 1 ff.; VOGEL, FS Klein, 361 ff.; VOGEL, Worldwide Teil I, 216 ff.; VOGEL, Worldwide Teil II, 310 ff.; VOGEL, Worldwide Teil III, 393 ff. Ausführlicher dazu hinten, 74 ff. und 90 ff.

<sup>232</sup> TIPKE, 212 ff. Ausführlicher dazu hinten, 60 ff.

<sup>233</sup> ENDRISS, 338 ff. Ausführlicher dazu hinten, 121 ff.

<sup>234</sup> KEMMEREN, Principle, passim. Ausführlicher dazu hinten, 127 ff.

<sup>235</sup> TURE, 37 ff. Ausführlicher dazu hinten, 102 ff.

<sup>236</sup> GANDENBERGER, passim. Ausführlicher dazu hinten, 102 ff.

<sup>237</sup> VOGEL, in: Vogel, DStG 8, 20; VOGEL, Worldwide Teil I, 222.

## II. Geschichtliche Entwicklung und gegenwärtige Anwendungslage

Der geltende Parallelismus zwischen Welteinkommensprinzip und Quellenprinzip ist keine Selbstverständlichkeit, sondern das Ergebnis einer langjährigen Entwicklung.<sup>238</sup> Bis zur Mitte des zwanzigsten Jahrhunderts haben Steuerpraxis und Fachliteratur dem Quellenprinzip den Vorrang eingeräumt. Zum damaligen Zeitpunkt waren insbesondere die lateinamerikanischen und die kontinentaleuropäischen Staaten von diesem Prinzip geprägt.<sup>239</sup> Das (inter-)nationale Steuerrecht basierte noch nicht auf dem Welteinkommensprinzip.<sup>240</sup> Lehre und Praxis sahen die Besteuerung der in einem anderen Staat erzielten Einkünfte im Wohnsitzstaat nicht vor.<sup>241</sup> Als steuerhistorisches Beispiel zum Vorrang des Quellenprinzips lässt sich hierfür der Entscheid der New York Tax Commission von 1872 anführen. Die Kommission urteilte, dass die Besteuerung der ausländischen Einkünfte einer inländischen steuerpflichtigen Person als ein «räuberisches Vorgehen» zu betrachten war.<sup>242</sup> Der Übergang von einem quellenbezogenen zu einem welteinkommensbezogenen Steuersystem begann Mitte des zwanzigsten Jahrhunderts in den angloamerikanischen Ländern; von dort aus hat es sich weltweit verbreitet.<sup>243</sup> Im Laufe der Zeit haben jedoch fast alle Staaten nicht eines der beiden Besteuerungsprinzipien gewählt, sondern sich für ein Nebeneinander von Welteinkommensprinzip und Quellenprinzip (sog. Dualismus der Steuersysteme) entschieden.<sup>244</sup>

Neben Hongkong, Kenia und Taiwan<sup>245</sup> beziehen sich jedoch einige lateinamerikanischen Länder, wie bspw. Bolivien, Costa Rica und Paraguay<sup>246</sup> noch heute ausschliess-

---

<sup>238</sup> SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.55.

<sup>239</sup> FLICK, in: Engelschalk/Flick, Steuern, 93.

<sup>240</sup> KLUGE, D 4.

<sup>241</sup> SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.55.

<sup>242</sup> Dazu MÜLLER P., Steuerhoheit, 61; FLICK, in: Engelschalk/Flick, Steuern, 93.

<sup>243</sup> FLICK, in: Engelschalk/Flick, Steuern, 93.

<sup>244</sup> LEHNER/REIMER, IStR 2005, 542; VELAYOS/BARREIX, Intertax 2013, 130.

<sup>245</sup> Das taiwanesisches Steuersystem sieht für natürliche Personen nur die Besteuerung der im Inland erwirtschafteten Einkünfte vor. Eine Ausnahme stellen die Gewerbetreibenden dar (REIMER, 323 Fn. 541 und 543).

lich auf das Quellenprinzip, das in diesen Staaten nicht nur auf Nichtansässige, sondern auch auf Ansässige verwendet wird.<sup>247</sup> Lateinamerika ist eines der grundlegenden Beispiele für den Vorrang des Quellenprinzips vor dem Welteinkommensprinzip. Bis in die zweite Hälfte des vorherigen Jahrhunderts sahen praktisch sämtliche lateinamerikanischen Staaten die Nichtbesteuerung der von den Ansässigen im Ausland erwirtschafteten Einkünfte vor.<sup>248</sup> Den entscheidenden Wendepunkt für den Wechsel zur Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip stellten die VII. Lateinamerikanischen Steuerrechtstage in Caracas von 1975 dar,<sup>249</sup> an welchen die Doktrin der ausschliesslichen Besteuerung nach dem Quellenprinzip entkräftet wurde.<sup>250</sup> Das Quellenprinzip wurde als «*vorrangige[s] Prinzip der Besteuerung*»<sup>251</sup> und nicht mehr als «*das ausschliessliche Kriterium zur Zuteilung des Besteuerungsrechts im internationalen Bereich*» bezeichnet.<sup>252</sup> Diese Anpassung führte auch in Südamerika zur Anerkennung der Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip.<sup>253</sup> Heutzutage ist das Welteinkommensprinzip in den sieben grösseren Staaten Lateinamerikas, nämlich Argentinien, Brasilien, Chile, Kolumbien, Mexiko, Peru und Venezuela verbreitet.<sup>254</sup> Hinsichtlich der lateinamerikanischen Staaten muss schliesslich aber noch die Tatsache betont werden, dass häufig das gesetzlich vorgesehene Steuersystem nicht immer mit demjenigen übereinstimmt, das in der Steuererhebungspraxis tatsächlich angewendet wird. Als Beispiel lässt sich hierfür die Dominikanische Republik anführen.

---

<sup>246</sup> Guatemala, Nicaragua und Uruguay zählen zu den lateinamerikanischen Staaten, die sich auf das Quellenprinzip stützen (REIMER, 323 Fn. 541 und 543; VELAYOS/BARREIX, Intertax 2013, 130).

<sup>247</sup> REIMER, 323.

<sup>248</sup> LEHNER in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 12.

<sup>249</sup> Ausführlicher zur Geschichte des Übergangs vom Quellenprinzip zum Welteinkommensprinzip VALDÉS COSTA, in: Engelschalk/Flick, Steuern, 43 ff.

<sup>250</sup> Ein erster Versuch zur Einführung eines auf die Welteinkommensbesteuerung bezogenen Steuersystems wurde bereits an den IV. Lateinamerikanischen Steuerrechtstagen in Buenos Aires vom 1964 unternommen. Allerdings wurde dieser Vorschlag abgelehnt und folglich das Quellenprinzip erneut als ausschliessliches Besteuerungsprinzip bestätigt (Ausführlicher dazu VALDÉS COSTA, in: Engelschalk/Flick, Steuern, 49).

<sup>251</sup> Hervorhebung hinzugefügt.

<sup>252</sup> VALDÉS COSTA, in: Engelschalk/Flick, Steuern, 51.

<sup>253</sup> VALDÉS COSTA, in: Engelschalk/Flick, Steuern, 51.

<sup>254</sup> VELAYOS/BARREIX, Intertax 2013, 130.

Das Steuersystem dieses Staates stützt sich offiziell auf das Quellenprinzip, in der Praxis wird jedoch die welteinkommensbezogene Steuerordnung angewandt.<sup>255</sup>

Obwohl heutzutage der Parallelismus zwischen Welteinkommensprinzip und Quellenprinzip von der Mehrheit der Staaten anerkannt und praktiziert wird, lässt sich in der Unternehmensbesteuerung eine Tendenz des innerstaatlichen Aussensteuerrechts zur Abkehr vom Welteinkommensprinzip erkennen.<sup>256</sup> Von Belang ist, dass Staaten wie das Vereinigte Königreich, Japan und Spanien auf ein welteinkommensbezogenes Steuersystem verzichtet haben.<sup>257</sup> Ferner sieht auch bspw. das französische innerstaatliche Steuerrecht die Besteuerung der Körperschaften nur mit ihren inländischen Einkünften vor.<sup>258</sup> Im Bereich der internationalen Doppelbesteuerung lässt sich allerdings weiterhin ein deutlicher Vorrang des Welteinkommensprinzips beobachten. Dieser gilt jedoch nicht ausschliesslich: Die Anwendung des einen oder anderen Prinzips hängt von verschiedenen Faktoren ab, wie bspw. welche Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gewählt und umgesetzt wird.<sup>259</sup>

---

<sup>255</sup> VELAYOS/BARREIX, *Intertax* 2013, 130.

<sup>256</sup> REIMER, 323; VELAYOS/BARREIX, *Intertax* 2013, 130.

<sup>257</sup> VELAYOS/BARREIX, *Intertax* 2013, 130.

<sup>258</sup> REIMER, 323.

<sup>259</sup> FLICK, in: Engelschalk/Flick, *Steuern*, 94; MATTEOTTI, *Durchgriff*, 260 m.V.; VOGEL, *IStR* 2003, Ziff. 3.3.

## Kapitel 4: Die völkerrechtliche Souveränität

### I. Einführung

Um eine umfassende und vertiefte Analyse des Welteinkommensprinzips und des Quellenprinzips im Bereich der digitalen Wirtschaft zu ermöglichen, scheint es als erstes hilfreich zu sein, beiden Prinzipien eine Fundierung zu geben, die vom Konzept der Steuersouveränität hergeleitet werden kann. Der erste Teil dieses Kapitels soll einen Überblick über den Begriff der Souveränität geben. Einerseits wird die Entwicklung des Souveränitätsbegriffs geschildert. Andererseits werden der klassische Staatsbegriff sowie die Lehre des «*genuine link*» behandelt. Der zweite Teil dieses Kapitels ist der Steuersouveränität und den Schlussfolgerungen gewidmet.

### II. Der Begriff der Souveränität

#### 1. Einführung

Der heute geltende Begriff der Souveränität ist das Ergebnis einer langjährigen Entwicklung, die vor allem durch die von JEAN BODIN im 16. Jahrhundert erarbeitete Souveränitätslehre geprägt wurde.<sup>260</sup> BODIN umschreibt die Souveränität als «*maiestas est summa in cives ac subditos legibusque soluta potestas*».<sup>261</sup> Die Souveränität wird mithin als absolute und dauernde Gewalt eines Staates bezeichnet, die aus dem göttlichen Gesetz und dem Naturgesetz stammt.<sup>262</sup> Die Souveränitätslehre von BODIN stellt

---

<sup>260</sup> Im Jahr 1576 veröffentlichte JEAN BODIN (1530–1596) sein Werk «*Les Six Livres de la République*». Dabei handelt es sich um die erste umfassende wissenschaftliche Arbeit zur Souveränitätslehre (CAVELTI, 85). BODIN gilt noch heute als Begründer der Souveränitätslehre (KELSEN, 2). Es muss jedoch beachtet werden, dass die Souveränitätslehre im Lauf der Jahrhunderte weiterentwickelt wurde. Aus diesem Grund stellt die von BODIN entwickelte Lehre nicht einen Anfang, sondern eher eine Mitte dar. Die ersten klaren Verweise auf die Souveränitätslehre gehen zumindest zwei Jahrhunderte zurück (IMBODEN, 6; ausführlicher zu den Vorläufern von BODIN und zu den historischen Wurzeln des Begriffes der Souveränität vgl. u.a. OETER, FS Steinberger, 261 ff.).

<sup>261</sup> Die französische Fassung lautet wie folgt «*la souveraineté est la puissance absolue et perpétuelle d'un République [...]*» (BODIN, 122).

<sup>262</sup> CAVELTI, 85; WILDHABER, 427 f.

den Ausgangspunkt der noch heute fortgeführten Auseinandersetzung dar über den Begriff der Souveränität, deren Bedeutung und deren Berechtigung. Dieser Disput gehört nicht nur zu den Dauerbrennern des internationalen Steuerrechts, sondern auch zu denjenigen der Staats- und Völkerrechtslehre sowie der Politikwissenschaft.<sup>263</sup> Von THOMAS HOBBS<sup>264</sup> über JOHN LOCKE<sup>265</sup> und JEAN-JACQUES ROUSSEAU<sup>266</sup> bis zu den moderneren Theoretikern wie HARRY HINSLEY<sup>267</sup> ist der Souveränitätsbegriff in den

---

<sup>263</sup> SIMONEK, ZSR 2010, 553.

<sup>264</sup> In seinem Werk «*Leviathan or the Matter, Forme and Power of a Commonwealth Ecclesiastical and Civil*» von 1651 führt THOMAS HOBBS (1588-1679) das Konzept des Gesellschaftsvertrags ein. Nach Ansicht von HOBBS ist der Mensch dem Menschen ein Wolf («*Homo homini lupus*»). Um den Frieden unter den Menschen zu gewährleisten, wird mithin ein Gesellschaftsvertrag zwischen sämtlichen Bürgern abgeschlossen, der vorsieht, dass das Volk seine Macht dem Staat abtritt. Der Verzicht auf die Souveränität des Individuums zugunsten der Souveränität der Staatsmacht stellt die Bedingung eines gesicherten und behüteten Lebens dar. Das Konzept von Souveränität ist somit auch für HOBBS absolut. Im Gegensatz zum Souveränitätsbegriff von BODIN ergibt sich jedoch die Souveränität von HOBBS nicht mehr aus dem göttlichen oder aus dem Naturgesetz, sondern aus dem Mensch selbst. Der Souveränitätsbegriff von HOBBS gilt als absolut und unbeschränkt (HOBBS, 124 ff.; CAVELTI, 85 und WILDHABER, 430).

<sup>265</sup> JOHN LOCKE (1632–1704) ist der erste Wissenschaftler, der die Souveränität nicht als absolut betrachtet. Nach Ansicht von LOCKE ist die Souveränität teilbar und begrenzt. Wie HOBBS befasst er sich in seinem Werk «*Two Treatises of Government*» von 1689 mit dem Gesellschaftsvertrag. Anders als HOBBS führt jedoch LOCKE aus, dass der Gesellschaftsvertrag nicht nur von den Bürgern, sondern auch vom Staat unterzeichnet werden darf. Somit entsteht ein Vertrauensverhältnis zwischen dem Staat und dem Volk, das nicht gebrochen werden darf. Auf diese Weise kann weiterhin auch der Staat verantwortlich gemacht werden für die Verletzung des Vertrages sowie der unverletzlichen Rechte der Bürger. Hinzu kommt, dass das Volk dem Staat nur denjenigen Teil seiner Macht überträgt, der notwendig ist, eine wirksame Regierung durchzuführen. Das Volk ist mithin nicht vollständig der Staatsmacht unterworfen. Dem Volk steht das Recht zu, die Staatsmacht abzuschaffen oder zu ändern, falls es der Meinung ist, dass die Legislative gegen das in sie gesetzte Vertrauen verstösst (LOCKE, § 151; BESSON, 19; CAVELTI, 86; DETJEN, 146; WILDHABER, 430).

<sup>266</sup> JEAN-JACQUES ROUSSEAU (1712-1778) führt in seinem Werk «*Du Contract Social ou Principes Du Droit Politique*» von 1762 das Konzept der Volkssouveränität ein. Nach Ansicht von ROUSSEAU spiegelt die Souveränität den allgemeinen Willen des Volks (sog. «*volonté générale*») wider. Die Souveränität wird von der Volksversammlung ausgeübt. Bei der Volksversammlung handelt es sich um das höchste, absolute und unfehlbare Entscheidungsorgan. Es liegt nur ihre eigene Souveränität vor, die nie freiwillig übertragen werden kann. Wie der Souveränitätsbegriff von HOBBS ist auch derjenige von ROUSSEAU als absolut und unbeschränkt zu betrachten (ROUSSEAU, 22 und 30 ff; BESSON, 20; CAVELTI, 86; DETJEN, 145; WILDHABER, 431).

<sup>267</sup> In seinem Werk «*Sovereignty*» von 1966 beschreibt HARRY HINSLEY (1918–1998) das Konzept der Souveränität als «[...] the idea that there is a final and political authority in the political



letzten Jahrhunderten verschiedenen tiefgreifenden Entwicklungsprozessen unterzogen worden.<sup>268</sup> Während dieser Entwicklungsphasen hat sich das Konzept der Souveränität kontinuierlich an neuen Anhaltspunkten orientiert (vom Fürsten über das Volk bis zum Staat).<sup>269</sup> Heutzutage wird die Souveränität als eine Eigenschaft des Staates und folglich des klassischen Staatsbegriffes anerkannt.<sup>270</sup>

## 2. Der klassische Staatsbegriff

Der Ausgangspunkt für die Umschreibung des klassischen Staatsbegriffes<sup>271</sup> geht auf die durch GEORG JELLINEK am Anfang des 19. Jahrhunderts entwickelte Drei-Elemente-Lehre<sup>272</sup> zurück.<sup>273</sup> Der Ansicht von JELLINEK nach kennzeichnet sich der Staat durch drei Merkmale: Staatsvolk, Staatsgebiet und Staatsgewalt.<sup>274</sup> Nach dem klassischen

---

community [...] and no final and absolute authority exists elsewhere» (HINSLEY, 26). Diese Betrachtungsweise stellt heute eine der meist zitierten Souveränitätsbegriffe dar (CAVELTI, 87).

<sup>268</sup> SIMONEK, ZSR 2010, 553.

<sup>269</sup> SIMONEK, ZSR 2010, 553.

<sup>270</sup> Kelsen, 5; OETER, FS Steinberger, 267; PETERS, 27.

<sup>271</sup> Ausführlicher zur Entwicklung des Staatsbegriffs siehe u.a. GRANT, Colum. J. Transnat'l L. 1999, 409 ff.

<sup>272</sup> Die Drei-Elemente-Theorie lautet wie folgt: *«Der Staat ist die mit ursprünglicher Herrschermacht ausgerüstete Verbandseinheit sesshafter Menschen. [...] Als Rechtsbegriff ist der Staat demnach die mit ursprünglicher Herrschaftsmacht ausgerüstete Körperschaft eines sesshaften Volkes oder, um einen neuerdings gebräuchlichen Terminus anzuwenden, die mit ursprünglicher Herrschaftsmacht ausgestattete Gebietskörperschaft»* (JELLINEK, 180 f. und 183).

<sup>273</sup> U.a. HERDEGEN, 78; KÄLIN/EPINEY/CARONI/KÜNZLI, 141; PETERS, 27. GEORG JELLINEK ist jedoch nicht der erste Theoretiker, der die Souveränität als eine Eigenschaft des Staates betrachtet. In seinem Werk *«Grundzüge eines Systems des deutschen Staatsrechts»* von 1865 hat bereits CARL FRIEDRICH VON GERBER die Souveränität als Eigenschaft des Staates beschrieben. Die Souveränität *«[...] bezeichnet nur eine Eigenschaft der vollkommenen Staatsgewalt»* (GERBER, 22). In seinem Werk *«Die Lehre vom Staatsbund»* von 1910 beschreibt auch GODEHARD JOSEF EBERS die Souveränität als *«[...] die Eigenschaft eines Staates, in seiner Sphäre als die höchste Gewalt zu sein, das summum imperium auszuüben [...]»*. Nach Meinung von EBERS ist somit der Staat unabhängig *«[...] von jeder anderen Gewalt, jedem anderen höheren Willen, sodann die Überordnung des Staates über alle auf seinem Gebiete befindlichen Personen und Korporationen, die Unterordnung jedes anderen Willens unter den des Staates»* (EBERS, 275).

<sup>274</sup> JELLINEK, 180 und 183. Zu beachten ist allerdings die Tatsache, dass die Drei-Elemente-Lehre von JELLINEK oft kritisiert wird. U.a. ist THOMAS GRANT der Meinung, dass das Staatsgebiet nicht immer eine unabdingbare Voraussetzung eines Staates darstellt (GRANT, Colum. J. Transnat'l L.

Staatsbegriff bildet die Souveränität eine Eigenschaft der Staatsgewalt.<sup>275</sup> Die im Jahr 1933 unterzeichnete Konvention von Montevideo über Rechte und Pflichten der Staaten<sup>276</sup> führte ein viertes Staatsmerkmal ein: die Fähigkeit, mit anderen Staaten in Beziehung zu treten.<sup>277</sup> Ein Staat wird somit als eine Person des internationalen Rechts beschrieben, der die folgenden Eigenschaften zukommen: «[...] (a) *a permanent population*; (b) *a defined territory*; (c) *government*; and (d) *capacity to enter into relations with the other states*».<sup>278</sup> Die Konvention von Montevideo kann als eine Weiterentwicklung der Drei-Elemente-Lehre von JELLINEK betrachtet werden.<sup>279</sup> Obwohl sowohl die Drei-Elemente-Lehre als auch der Staatsbegriff der Konvention von Montevideo oft kritisiert werden,<sup>280</sup> bleiben noch heutzutage Staatsvolk, Staatsgebiet und Staatsgewalt die massgebenden Merkmale, die das Vorliegen eines Staates bestimmen. Es gilt heute als allgemein unbestritten, dass ein Staat nur dann völkerrechtlich anerkannt wird, wenn diese drei Elemente vorhanden sind.<sup>281</sup>

---

1999, 436 ff.). Als Beispiel dafür nimmt etwa CAVELTI den Malteserorden. Obwohl dem Orden nur einige Gebäude im Rom zur Verfügung stehen, wird er von verschiedenen Staaten als Staat im Sinne des Völkerrechts anerkannt (CAVELTI, 90).

<sup>275</sup> EPPING, in: Ipsen, Völkerrecht, § 5 Rz. 138; PETERS, 32; dazu auch SIMONEK, ZSR 2010, 552.

<sup>276</sup> Die Konvention von Montevideo über Rechte und Pflichten der Staaten (sog. «*Convention on the Rights and Duties of States*») wurde von der Organisation der Amerikanischen Staaten am 26. Dezember 1933 unterzeichnet und trat am 26. Dezember 1934 in Kraft (dazu <[http://avalon.law.yale.edu/20th\\_century/intam03.asp](http://avalon.law.yale.edu/20th_century/intam03.asp)>, letzter Besuch am 30. Juni 2018).

<sup>277</sup> U.a. EPPING, in: Ipsen, Völkerrecht, § 5 Rz. 2; HERDEGEN, 79; KÄLIN/EPINEY/CARONI/KÜNZLI, 141 f.; PETERS, 27.

<sup>278</sup> Art. 1 der Konvention von Montevideo über Rechte und Pflichte der Staaten vom 26. Dezember 1933.

<sup>279</sup> EPPING, in: Ipsen, Völkerrecht, § 5 Rz. 2; HERDEGEN, 79. Es muss jedoch beachtet werden, dass auch die Konvention von Montevideo kritisiert wird. U.a. vertreten JAMES CRAWFORD und GEORGE SCHWARZENBERGER die Ansicht, dass die von der Konvention von Montevideo nicht berücksichtigte Voraussetzung der Unabhängigkeit als eine der massgebenden Eigenschaften eines Staates betrachtet werden muss (CRAWFORD, 62; SCHWARZENBERGER, 249). CRAWFORD führt weiterhin hinzu, dass die letzte in der Konvention aufgezählte Staatseigenschaft («*capacity to enter into relations with the other states*») nicht nur einen Staat, sondern auch bspw. die internationalen Organisationen charakterisieren kann: Wie ein Staat können auch die internationalen Organisationen ein internationales Abkommen abschliessen (CAVELTI, 91; CRAWFORD, 61).

<sup>280</sup> Dazu Fn. 276 und Fn. 279.

<sup>281</sup> KÄLIN/EPINEY/CARONI/KÜNZLI, 141; dazu auch CAVELTI, 92.

Aus dem klassischen Staatsbegriff ergibt sich, dass die Staatsgewalt an das Staatsgebiet sowie an das Staatsvolk anknüpft.<sup>282</sup> Anders ausgedrückt, verfügen die Staaten über Gebietshoheit und Personalhoheit.<sup>283</sup> Unter der Gebietshoheit wird die ausschliessliche Herrschaftsgewalt eines Staates über alle im Gebiet befindlichen Personen und Sachen verstanden.<sup>284</sup> Die Personalhoheit bezeichnet dagegen die Herrschaftsmacht eines Staates über seine Staatsangehörigen, die in der Regel unabhängig vom Aufenthaltsort der betroffenen Bürger ausgeübt wird.<sup>285</sup>

Traditionell wird weiter zwischen der inneren und der äusseren Souveränität unterschieden.<sup>286</sup> Die innere Souveränität betrifft das innere Verhältnis zwischen Staatsgewalt und Staatsvolk und versteht sich als die einheitliche und umfassende Herrschaftsgewalt eines Staates über alle im Gebiet befindlichen Personen und Sachen.<sup>287</sup> Mit anderen Worten ist die Souveränität Verfassungsautonomie.<sup>288</sup> Die äussere Souveränität berührt hingegen das Verhältnis zwischen den einzelnen Staaten.<sup>289</sup> Sie lässt sich als Völkerrechtsunmittelbarkeit und Unabhängigkeit von den anderen Staaten beschreiben. Mit anderen Worten sind die Staaten nur an das Völkerrecht gebunden und unterstehen demzufolge nicht der Hoheitsgewalt der anderen Staaten.<sup>290</sup> Beide Souveränitätsaspekte bedingen einander, der eine ist ohne den anderen nicht denkbar.<sup>291</sup>

---

<sup>282</sup> PETERS, 29.

<sup>283</sup> HERDEGEN, 80.

<sup>284</sup> EPPING, in: Ipsen, Völkerrecht, § 5 Rz. 59; PETERS, 30.

<sup>285</sup> EPPING, in: Ipsen, Völkerrecht, § 5 Rz. 78; PETERS, 30.

<sup>286</sup> BESSON, 32; EPPING, in: Ipsen, Völkerrecht, § 5 Rz. 138; PETERS, 33; WILDHABER, 435 f.; dazu auch CAVELTI, 93 und SIMONEK, ZSR 2010, 552.

<sup>287</sup> BESSON, 32; EPPING, in: Ipsen, Völkerrecht, § 5 Rz. 138; PETERS, 33; WILDHABER, 435 f.; dazu auch CAVELTI, 93 und SIMONEK, ZSR 2010, 552.

<sup>288</sup> EPPING, in: Ipsen, Völkerrecht, § 5 Rz. 138.

<sup>289</sup> BESSON, 32 f.; EPPING, in: Ipsen, Völkerrecht, § 5 Rz. 138; PETERS, 33; WILDHABER, 436 f.; dazu auch CAVELTI, 94 und SIMONEK, ZSR 2010, 552.

<sup>290</sup> BESSON, 33; EPPING, in: Ipsen, Völkerrecht, § 5 Rz. 138; PETERS, 33; dazu auch CAVELTI, 94 und SIMONEK, ZSR 2010, 552.

<sup>291</sup> SIMONEK, ZSR 2010, 552.

### 3. Die Lehre des «*genuine link*»

Aufgrund der Tatsache, dass sich die Gebietshoheit nur auf das Territorium des jeweiligen Staates erstreckt, beschränkt sich der räumliche Geltungsbereich der staatlichen Rechtsordnung eben nur auf dieses Gebiet.<sup>292</sup> Wollen Staaten ihre Herrschaftsmacht auch auf ausländische Sachverhalte erstrecken, so stellt sich die Frage, ob die Ausübung der Souveränität über das Staatsgebiet hinaus durch die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Völkerrechts erlaubt ist. In diesem Rahmen ist zwischen der staatlichen Zuständigkeit zur Rechtsetzung und zur Rechtsdurchsetzung<sup>293</sup> zu differenzieren, wobei die Frage nach der Berechtigung eines Staates, seine Herrschaftsmacht über das Staatsgebiet hinaus auszudehnen, grundsätzlich die Rechtsetzung berührt.<sup>294</sup>

Bis zu Beginn des 19. Jahrhunderts waren Lehre und Praxis durch ein strenges Territorialitätsprinzip charakterisiert.<sup>295</sup> Diese Tatsache prägte auch das Steuerrecht.<sup>296</sup> Dieses Prinzip beschränkte den Geltungsbereich der staatlichen Rechtsordnung im räumlichen Anwendungsbereich auf das entsprechende Staatsgebiet. Mit anderen Worten konnten die Normen eines Staates nur auf die innerstaatlichen Sachverhalte angewendet werden.<sup>297</sup> Eine der wichtigsten Durchbrechungen<sup>298</sup> dieses strengen Territo-

---

<sup>292</sup> EPPING, in: Ipsen, Völkerrecht, § 5 Rz. 69; KÄLIN/EPINEY/CARONI/KÜNZLI, 184.

<sup>293</sup> Unter dem Begriff der Rechtsdurchsetzung wird der Vollzug des staatlichen Rechts durch Hoheitsakte verstanden. Nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Völkerrechts kann ein Staat seine Hoheitsakte nur auf seinem Herrschaftsgebiet geltend machen. Wenn Hoheitsakte auf einem fremden Staatsgebiet vorgenommen werden, dann wird das Recht des fremden Staates auf Respektierung seiner eigenen Gebietshoheit verletzt. Ferner besteht auch eine nicht zulässige Einmischung in die innerstaatlichen Angelegenheiten des fremden Staates. Der fremde Staat kann eine solche Verfahrensweise nur durch eine völkerrechtliche Befugnis zulassen. Hinsichtlich der staatlichen Zuständigkeit zur Rechtsdurchsetzung liegt mithin eine uneingeschränkte Anwendung des Territorialitätsprinzips vor (MÜLLER/WILDHABER, 414 und 432 f.). Zu beachten ist ferner die Tatsache, dass auch das Steuerrecht die Hoheitsaktvornahme auf fremde Staatsgebiete nicht zulässt (LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 16).

<sup>294</sup> EPPING, in: Ipsen, Völkerrecht, § 5 Rz. 69.

<sup>295</sup> Ausführlicher dazu VOGEL, Anwendungsbereich, 28 ff. und 89 ff.

<sup>296</sup> Wie bereits oben erwähnt, führt zum Beispiel der Report der New York Tax Commission von 1872 aus, dass die Besteuerung der ausländischen Einkünfte einer inländischen steuerpflichtigen Person ein «räuberisches Vorgehen» sei (dazu MÜLLER P., Steuerhoheit, 61 und vorne, 40).

<sup>297</sup> HERDEGEN, 206.

rialitätsprinzips stellt das *Lotus-Urteil*<sup>299</sup> des ständigen Internationalen Gerichtshofs (StIGH) vom 7. September 1927 dar.<sup>300</sup> Der Gerichtshof urteilte, dass aus völkerrechtlicher Sicht die Erstreckung des Anwendungsbereichs von inländischen Normen auf Auslandssachverhalte grundsätzlich nicht verboten sei.<sup>301</sup> Die grenzüberschreitende Ausübung der Staatshoheit erfordert mithin keine völkerrechtliche Genehmigung.<sup>302</sup> Das bedeutet aber nicht, dass den Staaten eine unbeschränkte Erstreckung ihrer Staatsgewalt über das Staatsgebiet hinaus auf Auslandssachverhalte zusteht.<sup>303</sup> Das Völkerrecht erfordert die Erfüllung einer bestimmten Voraussetzung: Die Ausdehnung des Anwendungsbereichs einer innerstaatlichen Norm über das Staatsgebiet hinaus ist nur zulässig, wenn eine sinnvolle Anknüpfung zum Inland besteht. Dabei handelt es sich um den sog. *«genuine link»*<sup>304,305</sup>. Sollte ein Staat eine Norm auf einen

<sup>298</sup> Zu Beginn des 19. Jahrhunderts fanden die ersten Durchbrechungen des Territorialitätsprinzips statt. Das internationale Strafrecht begann den räumlichen Anwendungsbereich der innerstaatlichen Strafgesetze auch auf Straftaten auszudehnen, die im Ausland begangen worden waren. Auch das internationale Privatrecht wendete sich mit der Lehre von FRIEDRICH CARL VON SAVIGNY von dieser streng territorial bezogenen Betrachtungsweise zunehmend ab. Als Folge dessen wurde diese Form des Territorialitätsprinzips auch von anderen Rechtsgebieten durchbrochen (Ausführlicher zum Verfall des Territorialitätsprinzips u.a. VOGEL, Anwendungsbereich, 89 ff.).

<sup>299</sup> StIGH, *Lotus-Fall* (1927), (Frankreich v. Türkei), PCIJ Reports Ser. A, No. 10: Der französische Postdampfer *Lotus* prallte auf hoher See mit einem türkischen Dampfer zusammen. Dieser Unfall führte zum Tod von mehreren türkischen Schiffsmannschaftsmitgliedern. Gegen den französischen Schiffsoffizier wurde ein türkisches Strafverfahren in der Türkei geöffnet. Der Ständige Internationale Gerichtshof entschied, dass der Türkei die völkerrechtliche Befugnis zustand, das Strafverfahren anhängig zu machen, denn das türkische Schiff gehörte als «schwimmende Insel» zum türkischen Territorium (für eine ausführliche Schilderung des Sachverhaltes und der Begründung des Gerichtshofes siehe u.a. MÜLLER/WILDHABER, 375 ff. und KÄLIN/EPINEY/CARONI/KÜNZLI, 185 f.).

<sup>300</sup> EPPING, in: Ipsen, Völkerrecht, § 5 Rz. 69; HERDEGEN, 206; KÄLIN/EPINEY/CARONI/KÜNZLI, 185 f.

<sup>301</sup> *«In these circumstances, all that can be required of a State is that it should not overstep the limits which international law places upon its jurisdiction: within these limits, its title to exercise jurisdiction rests in its sovereignty»* (StIGH, *Lotus-Fall* (1927), (Frankreich v. Türkei), PCIJ Reports Ser. A, No. 10, 19).

<sup>302</sup> EPPING, in: Ipsen, Völkerrecht, § 5 Rz. 70; Herdegen, 207; Kälin/Epiney/Caroni/Künzli, 185 f.

<sup>303</sup> EPPING, in: Ipsen, Völkerrecht, § 5 Rz. 71.

<sup>304</sup> Neben dem Begriff *«genuine link»* werden auch Begriffe wie *«sinnvolle Anknüpfung»*, *«sufficient connection»* oder *«reasonable relations»* verwendet (ausführlicher dazu u.a. VERDROSS/SIMMA, § 1183 m.w.H.).

ausländischen Sachverhalt ausdehnen, ohne dass eine sinnvolle Anknüpfung besteht, dann liegt ein Missbrauch der Staatsgewalt und somit ein Verstoß gegen das Völkerrecht vor.<sup>306</sup>

Die rechtlichen Normen können sich auf Personen, Sachen, Vermögen oder Handlungen erstrecken, die im Inland gelegen sind oder geschehen.<sup>307</sup> Wo die Grenzen zwischen einer sinnvollen und einer sinnlosen Anknüpfung zu ziehen sind, hängt indes vom Rechtsgebiet ab, das auf den in Frage stehenden Sachverhalt angewendet werden soll.<sup>308</sup> Die Begriffsumschreibung der sinnvollen Anknüpfung wird zudem je nach staatlicher Rechtsordnung unterschiedlich bestimmt und behandelt.<sup>309</sup> Allgemein betrachtet, stellt das Erfordernis der sinnvollen Anknüpfung nur einen völkerrechtlichen Minimalschutz vor völlig unbegründeten Ansprüchen eines Staates dar.<sup>310</sup> Mit anderen Worten schafft das allgemeine Völkerrecht keine grössere Klarheit über den Begriff einer sinnvollen Anknüpfung. Rechtlich betrachtet ist somit das allgemeine Völkerrecht in Bezug auf die Grenzen der Rechtsetzung nicht wegleitend.<sup>311</sup>

---

<sup>305</sup> EPPING, in: Ipsen, Völkerrecht, § 5 Rz. 71; VERDROSS/SIMMA, § 1183.

<sup>306</sup> Als Missbrauchbeispiel kann der Beschluss des deutschen Bundesverfassungsgerichts BVerfGE 63, 343 (369) vom 22. März 1983 angeführt werden: «Für die Auferlegung von Abgaben gegen einen im Ausland lebenden Ausländer, die an einen Sachverhalt anknüpft, der ganz oder teilweise im Ausland verwirklicht worden ist, bedarf es, soll sie nicht eine völkerrechtswidrige Einmischung in den Hoheitsbereich eines fremden Staates sein, hinreichender sachgerechter Anknüpfungsmomente für die Abgabenerhebung in dem Staat, der die Abgaben erhebt. Die Anknüpfungsmomente und ihre Sachnähe müssen von Völkerrechts wegen einem Mindestmass an Einsichtigkeit genügen. Dieses Erfordernis bildet eine wesentliche tatbestandliche Einschränkung der zulässigerweise von einem Staat mit Regelungen seiner eigenen Rechtsordnung zu erfassenden Sachverhalte [...]» Dazu auch DAHM/DELBRÜCK/WOLFRUM, 321.

<sup>307</sup> Andere Anknüpfungen können auch der Schutz der staatlichen Interessen oder die staatliche Ordnungshoheit begründen. Dies ist bspw. der Fall in der US-amerikanischen Völkerrechtslehre, die diese Anknüpfungen als zulässig erklärt (EPPING, in: Ipsen, Völkerrecht, § 5 Rz. 73).

<sup>308</sup> DAHM/DELBRÜCK/WOLFRUM, 321.

<sup>309</sup> VERDROSS/SIMMA, § 1183. Für Beispiele im Rahmen der verschiedenen Rechtsgebiete vgl. u.a. VERDROSS/SIMMA, § 1184 ff.

<sup>310</sup> MONSÉNAGO, 44.

<sup>311</sup> MONSÉNAGO, 41 und 44.

### III. Die Steuersouveränität

#### 1. Einführung

Die Steuern dienen der Deckung des öffentlichen Finanzbedarfes eines Staates und stellen somit ein unverzichtbares finanzpolitisches Instrument des staatlichen Fortbestehens dar. Demzufolge ist die Steuersouveränität ein wesentlicher Bestandteil der staatlichen Souveränität.<sup>312</sup> Die Steuersouveränität eines Staates versteht sich als Ausfluss seiner territorial radizierten Staatsgewalt und Souveränität über alle im Gebiet befindlichen Personen und Sachen.<sup>313</sup> Den Staaten steht somit das Recht zu, Steuern von den der Gebietshoheit unterstehenden Individuen zu erheben.<sup>314</sup> Wollen die Staaten ihre Besteuerungsansprüche auch auf ausländische Wirtschaftsvorgänge und Vermögenswerte erstrecken, dann stellt sich die Frage, ob die Ausübung der Steuerhoheit über das Staatsgebiet hinaus durch die allgemeinen Grundsätze des Völkerrechts erlaubt wird.

#### 2. Der «*genuine link*» im internationalen Steuerrecht

Die Lehre des «*genuine link*» gilt auch für das Steuerrecht.<sup>315</sup> Ausländische Wirtschaftsvorgänge und Vermögenswerte dürfen nur besteuert werden, wenn eine genügend enge inländische Anknüpfung<sup>316</sup> zwischen der Steuergewalt und dem Steuersubjekt oder dem Steuerobjekt besteht.<sup>317</sup> Sollte dies nicht der Fall sein, dann sollen we-

---

<sup>312</sup> DANIELS, Intertax 2000, 2 ff.; so auch SIMONEK, ZSR 2010, 554 f.

<sup>313</sup> «*Le droit de lever l'impôt a nécessairement son origine et son fondement ou titre juridique dans la souveraineté de l'Etat, laquelle s'exerce sur quiconque appartient à l'Etat*» (GRIZIOTTI, Finanz Archiv 1928, 18); dazu auch MÖSSNER, ÖzöfFR 1974, 262; LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 11 m.w.H.

<sup>314</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 53.

<sup>315</sup> LEHNER, FS Wassermeyer, 245.

<sup>316</sup> Es wird auch von «*sachgerechte Anknüpfungsmomente*» (LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 11), «*lien suffisant*» (OBERSON, 1 ff.) und von «*sinnvolle und tatsächliche Anknüpfung*» (SIMONEK, ZSR 2010, 556) gesprochen.

<sup>317</sup> ENDRIS, 51; LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 11; LOCHER, Einführung, 56 Fn. 15; SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 2.5 und 6.1; SIMONEK, ZSR 2010, 556; SPITALER, 426; VERDROSS/SIMMA, § 1183. LANG legt die Lehre des genuine Link in einem negativen Sinn aus:

der die natürlichen noch die juristischen Personen besteuert werden.<sup>318</sup> Das Steuerrecht legt jedoch keine einheitliche Bestimmung des Begriffes von «hinreichend enger Anknüpfung» fest.<sup>319</sup> Nach der allgemeinen Steuerrechtslehre ist unbestritten, dass die persönlichen Beziehungen einer Person zum steuernden Staat eine genügend enge Anknüpfung darstellen, die zu einer unbeschränkten weltweiten Besteuerung führen. Es ist weiterhin auch allgemein akzeptiert, dass eine inländische Quelle eine genügend enge Anknüpfung zur Besteuerung des entsprechenden Einkommens im Inland begründet.<sup>320</sup> Die steuerrechtliche Lehre kennt jedoch kein einheitliches Begriffsverständnis der persönlichen Beziehungen und der inländischen Quelle.<sup>321</sup> Beide Begriffe werden je nach Staat unterschiedlich definiert und behandelt.<sup>322</sup> Die Voraussetzung der hinreichend engen Anknüpfung zum Inland bildet somit auch im Rahmen des internationalen Steuerrechts nur einen völkerrechtlichen Minimalschutz vor völlig unbegründeten Besteuerungsansprüchen eines Staates.<sup>323</sup> Mit Vorbehalt des Erfordernisses der sinnvollen Anknüpfung zum Inland, steht somit den Staaten das Recht zu, ihre Steuersysteme frei zu gestalten. Dem allgemeinen Völkerrecht nach können folglich diejenigen grenzüberschreitenden Sachverhalte, die Anknüpfungspunkte in mehreren Staaten haben, der Besteuerung in mehreren Staaten unterstehen.<sup>324</sup>

---

*«It is only when neither the person nor the transaction has any connection with the taxing state that tax cannot be levied» (LANG M., Introduction, 27).*

<sup>318</sup> LANG M., Introduction, 27.

<sup>319</sup> SCHAUMBURG, Rz. 6.4.

<sup>320</sup> Zum Ganzen u.a. SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.1 ff.

<sup>321</sup> In der Regel bilden der Wohnsitz, der gewöhnliche Aufenthalt, der Sitz, der Ort der Geschäftsleitung und schliesslich der Ort der Erwirtschaftung der Einkünfte die Anknüpfungspunkte, die eine Besteuerung zulassen (u.a. SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.6).

<sup>322</sup> Ausführlicher dazu siehe u.a. SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.6 ff. mit verschiedenen Beispielen.

<sup>323</sup> Als Beispiel fehlender Anknüpfungspunkte wird in der Literatur etwa die unbeschränkte Besteuerung eines Durchreisenden genannt. Kritik wird auch immer wieder gegenüber denjenigen Staaten geäussert, die die unbeschränkte Steuerpflicht nicht nur an die Gebiets-, sondern auch an die Personalhoheit, d.h. an die Staatsbürgerschaft, knüpfen. Dies betrifft z.B. die USA (ausführlicher dazu SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.7).

<sup>324</sup> LEHNER, FS Wassermeyer, 245.



#### IV. Zusammenfassung und Folgerungen

Die völkerrechtlichen Grundsätze über die Grenzen der Erstreckung von innerstaatlichen Normen auf ausländische Sachverhalte gelten auch für das Steuerrecht.<sup>325</sup> Es liegt jedenfalls kein völkerrechtliches Quellenprinzip oder Territorialitätsprinzip vor, das die Ausdehnung der rechtlichen Folgen des innerstaatlichen Rechts auf Auslands-sachverhalte sowie die Besteuerung des ausländischen Einkommens verbietet.<sup>326</sup> Die einzige Einschränkung für Staaten, ausländische Wirtschaftsvorgänge und Vermögenswerte zu besteuern, liegt darin, dass zwischen der Steuergewalt und dem Steuersubjekt oder dem Steuerobjekt eine sinnvolle Anknüpfung bestehen muss. Sollte eine natürliche oder juristische Person keine sinnvolle Anknüpfung zum besteuern-den Staat haben, kann der betroffene Staat seine Besteuerungshoheit nicht geltend machen. Von wesentlicher Bedeutung ist allerdings, dass aus völkerrechtlicher wie auch aus steuerrechtlicher Sicht der Begriff der sinnvollen Anknüpfung nicht klar definiert ist.<sup>327</sup>

Die aktuellen (inter-)nationalen Steuersysteme widerspiegeln eine wirtschaftliche Welt, die hauptsächlich auf den Handel zwischen konzernfremden Gesellschaften sowie nicht verbundenen Unternehmen bezogen ist. Die tatsächliche physische Anwesenheit spielt dabei eine entscheidende und zentrale Rolle, um sowohl Handel zu treiben als auch Leistungen zu erbringen. Darüber hinaus lassen sich der Wohnsitz der natürlichen Personen sowie der Sitz der juristischen Personen ohne grosse Anstrengung bestimmen. Schliesslich waren bisher im Grossen und Ganzen die Transaktionen mit immateriellen Werten nicht von Belang.<sup>328</sup>

Die digitalisierte Welt hat nun aber zu einer Aufweichung der Landesgrenzen geführt. In der Tat sind die digitalen Vorgänge so dynamisch, dass die traditionellen steuerrechtlichen Anknüpfungspunkte wie die physische Präsenz nicht mehr zeitgemäss erscheinen. Als Folge der Fortschritte der IKT sind ausserdem die in der Welt der

---

<sup>325</sup> LEHNER, FS Wassermeyer, 245.

<sup>326</sup> LEHNER, FS Wassermeyer, 245; LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 13.

<sup>327</sup> Zum Ganzen vorne, 51 f.

<sup>328</sup> Zum Ganzen SCHINDEL/ATCHABAHIAN, 25.

digitalen Wirtschaft getätigten (Rechts-)Geschäfte kaum rückverfolgbar, so dass sie für die staatliche Hoheitsgewalt fast unauffindbar bleiben.<sup>329</sup> Hinzu kommt, dass die Zunahme an Globalisierung und Mobilität es den Unternehmen ermöglicht, ihre Geschäftstätigkeiten mit wenigen (virtuellen) Schritten von einem Hochsteuerland in ein Niedrigsteuerland zu verlegen.<sup>330</sup>

Obwohl aus völkerrechtlicher Sicht der Begriff der sinnvollen Anknüpfung nicht klar definiert ist, stellt die Lehre des «*genuine Link*» einen unabdingbaren Grundsatz des allgemeinen Völkerrechts dar. Die Verletzung dieses Prinzips könnte zum Zusammensturz der gesamten rechtlichen Ordnung führen. Es steht jedoch ausser Zweifel, dass die Lehre des «*genuine Link*» an die Innovationen und Fortschritte der IKT und somit an die unaufhaltsame Verbreitung der digitalen Wirtschaft angepasst werden muss.<sup>331</sup>

---

<sup>329</sup> KOBRIN, JIBS 2001, 691.

<sup>330</sup> OECD, Final Report – Action 1, 3, 11 und 16.

<sup>331</sup> Ausführlicher zu den Daten als neue sinnvolle Anknüpfung, zu deren Rollen und zu der Rolle des Datenzuflusses und der Datennutzung im Rahmen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft vorne, 18 ff.

# Kapitel 5: Steuergerechtigkeit, Steuereffizienz und Steuerneutralität

## I. Einführung

Aufgrund der Tatsache, dass sich dem allgemeinen Völkerrecht keine konkrete Antwort auf die Frage entnehmen lässt, ob dem Wohnsitz- oder dem Quellenstaat der Besteuerungsvorrang eingeräumt werden soll, muss versucht werden, diese Frage anhand der allgemein gültigen Prinzipien des internationalen Steuerrechts zu beantworten. In den folgenden Abschnitten werden somit die Grundsätze der Steuergerechtigkeit, der Steuereffizienz und der Steuerneutralität als steuer- und wirtschaftspolitische Orientierungsprinzipien geschildert und bewertet. Da die steuerrechtliche Literatur zu diesen Themen umfangreich ist, werden in den nächsten Abschnitten nur die für den Zweck dieser Arbeit massgebenden Lehrmeinungen dargelegt.

## II. Steuergerechtigkeit

### 1. Einführung

Die Steuergerechtigkeit<sup>332</sup> als Unterform der *iustitia distributiva*<sup>333</sup> ist Bestandteil der Gerechtigkeit.<sup>334</sup> Heutzutage gilt sie als «*der oberste Wert der Gemeinschaft der Steu-*

---

<sup>332</sup> Als Synonyme des Begriffes der Steuergerechtigkeit werden auch Begriffe wie Steuermoral oder Steuerethik verwendet (TIPKE, Band I, 236).

<sup>333</sup> In seinem Werk «*Nikomachische Ethik, 5. Buch, Kapitel 5-7*» unterteilte ARISTOTELES die Gerechtigkeit in *iustitia commutativa* (sog. Tauschgerechtigkeit oder auch ausgleichender Gerechtigkeit) und in *iustitia distributiva* (sog. verteilende Gerechtigkeit). Die *iustitia commutativa* bezieht sich auf den Leistungsaustausch zwischen privaten Rechtssubjekten sowie zwischen Staat und Bürgern (bspw. Lohn- und Preisgerechtigkeit). Die *iustitia distributiva* beruht dagegen auf einer gerechten Aufteilung und Verteilung der Rechte und Pflichten unter den Bürgern durch den Staat (bspw. Steuergerechtigkeit oder Strafgerechtigkeit). Die amerikanische Lehre verwendet ferner Begriffe wie *distributive justice*, *social justice* oder *fairness* (Zum Ganzen TIPKE, Band I, 260 f. m.w.H.; TIPKE, Steuergerechtigkeit, 10 f.). Diese Unterteilung wird noch bis heute in der rechtsphilosophischen Literatur vertreten (dazu bspw. SENN M., Rechtsphilosophie, 54 ff.).

<sup>334</sup> TIPKE, Band I, 236; TIPKE, Steuergerechtigkeit, 10. Im Rahmen dieser Arbeit wird auf das Gerechtigkeitspostulat nicht eingegangen. Zu betonen ist allerdings die Tatsache, dass die Gerechtigkeit das fundamentalste Prinzip eines Rechtsstaats darstellt (HEY in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 7

*erpflichtigen*»<sup>335</sup> und wird dementsprechend allgemein akzeptiert.<sup>336</sup> Die Steuergerechtigkeit bildet einen Anhaltspunkt für die Gestaltung der Steuersysteme und fördert das (Fort-)Bestehen der Steuergesetzgebung und der Steuerrechtsanwendung.<sup>337</sup>

Im Bereich des internationalen Steuerrechts wird zwischen der interindividuellen Gerechtigkeit und der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit unterschieden. Beide Konzepte sind von PEGGY MUSGRAVE<sup>338</sup> entwickelt worden und gelten noch heute als zwei massgebende Prinzipien für die Bewertung des internationalen Steuerrechts sowohl in der Lehre als auch in der Praxis.<sup>339</sup> Die interindividuelle Gerechtigkeit betrifft die Frage nach der Art und Weise sowie nach der Höhe des von einer steuerpflichtigen Person zu leistenden Beitrags zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs eines Staates.<sup>340</sup> Auf interindividueller Stufe ist eine Besteuerung gerecht, wenn eine gerechte Aufteilung der Steuerlast zwischen den einzelnen steuerpflichtigen Personen vorliegt.<sup>341</sup> Im internationalen Verhältnis geht es dann um die Frage, wie ein Bürger im Staat A mit einem Bürger im Staat B verglichen werden kann. Es lässt sich jedoch

---

Rz. 4 ff.). Ein Rechtsstaat ist ein Gerechtigkeitsstaat. Eine der zentralen Aufgaben des Rechtsstaates besteht darin, für Gesetze auf der Grundlage gerechter Grundsätze zu sorgen. Der Rechtsstaat soll weiterhin die Durchsetzung des Rechts sicherstellen und seine Staatsangehörigen vor Unrecht schützen (TIPKE, Band I, 239; TIPKE, Steuergerechtigkeit, 22). Dementsprechend muss der Grundsatz der Gerechtigkeit auch im Bereich des Steuerrechts greifen (MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 69; REICH, FS Cagianut, 97; SENN S.M., Leistungsfähigkeitsprinzip, 122; TIPKE, Band I, 239).

<sup>335</sup> TIPKE, Band I, 240.

<sup>336</sup> TIPKE, Steuergerechtigkeit, 2.

<sup>337</sup> MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 14.

<sup>338</sup> PEGGY MUSGRAVE entwickelte beide Konzepte vor der Hochzeit mit RICHARD MUSGRAVE. Vor der Hochzeit hiess sie PEGGY BREWER RICHMAN und das Werk, in dem sie interindividuelle und zwischenstaatliche Gerechtigkeit behandelt, trägt ihren Mädchennamen. Dabei handelt es sich um: BREWER RICHMAN PEGGY, *Taxation of Foreign Investment Income, An Economic Analysis*, Baltimore 1963.

<sup>339</sup> KAUFMAN, *Law & Pol. Int. Bus.* 1998, 157; VOGEL, *Worldwide* Teil III, 394.

<sup>340</sup> Nach Ansicht von PEGGY MUSGRAVE bezieht sich die individuelle Gerechtigkeit auf das Prinzip der Gleichheit. In der Tat: «*All residents of a certain country who enjoy the protection and other privileges provided by the government of that country [...] should be taxed by that country at rates equal for all those receiving equal income from whatever source, be it domestic or foreign*» (BREWER RICHMAN, 11).

<sup>341</sup> KAUFMAN, *Law & Pol. Int. Bus.* 1998, 157.

beobachten, dass keine ausreichende Antwort auf die Frage besteht, wie der Begriff der interindividuellen grenzüberschreitenden Gerechtigkeit festgelegt werden soll.<sup>342</sup> Traditionell stehen zwei konkurrierende Prinzipien im Mittelpunkt dieser Diskussion: Das Leistungsfähigkeitsprinzip einerseits und das Nutzen- oder Äquivalenzprinzip andererseits.<sup>343</sup> Die zwischenstaatliche Gerechtigkeit betrifft dagegen die Frage nach einer gerechten Aufteilung des Steueraufkommens zwischen den betroffenen Staaten.<sup>344</sup>

## 2. Das Leistungsfähigkeitsprinzip

### 2.1 Einführung

Das Leistungsfähigkeitsprinzip<sup>345</sup> stellt heutzutage das Fundamentalprinzip der Steuergerechtigkeit dar<sup>346</sup> und wird auf nationaler Ebene als der systemtragende Grundsatz der gerechten Verteilung der Steuerlast anerkannt.<sup>347</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip ergibt sich aus dem Prinzip der Gleichheit<sup>348</sup> und findet seine historischen Wurzeln in der Lehre von ADAM SMITH.<sup>349</sup> Im Jahr 1776 hat SMITH das Werk *«An In-*

---

<sup>342</sup> MUSGRAVE/MUSGRAVE/KULLMER, Band II, 11.

<sup>343</sup> KAUFMAN, Law & Pol. Int. Bus. 1998, 157. Neben diesen beiden Prinzipien wird von einem Teil der Lehre auch das Kopfsteuerprinzip als Regel zur Verteilung der Steuerlast erwähnt. Diesem Prinzip nach zahlt jede Person gleich viel Steuern (zum Ganzen TIPKE, Band I, 473 ff.). Aufgrund der Tatsache, dass dieses Prinzip kaum noch anerkannt bzw. verwendet wird, wird es in dieser Arbeit auch nicht behandelt.

<sup>344</sup> BREWER RICHMAN, 16, 22 und 104; SCHINDEL/ATCHABAHIAN, 33; VOGEL, Worldwide Teil III, 394 und 398.

<sup>345</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird auch als Prinzip der Besteuerung nach der persönlich-individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit genannt. Auf Englisch ist das Leistungsfähigkeitsprinzip als *«ability-to-pay principle»* bekannt (u.a. LANG J., Leistungsfähigkeit, 97).

<sup>346</sup> HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 40; LANG J., FS Schaumburg, 45; SCHAUMBURG, FS Tipke, 125.

<sup>347</sup> HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 40. Das gilt auch für das schweizerische Steuerrecht. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist in Art. 127 Abs. 2 BV verankert, der wie folgt lautet: *«Soweit es die Art der Steuer zulässt, sind dabei insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie **der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** zu beachten»* (Hervorhebung hinzugefügt).

<sup>348</sup> HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 40.

<sup>349</sup> Die Idee einer gerechten Verteilung der Steuerlast war bereits in der Bibel verankert und reicht sogar bis in die Schriften des Altertums von PLATON und ARISTOTELES zurück (BIRK, 7 m.V.

*quiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*» veröffentlicht, in dem das Leistungsfähigkeitsprinzip in die erste Steuermaxime zur Steuergleichheit eingeführt worden ist.<sup>350</sup> Das von SMITH entwickelte Prinzip sah eine Besteuerung zum proportionalen Satz vor, die jedoch immer noch als Entgelt für den vom Staat gewährten Schutz galt.<sup>351</sup> Dieser Grundsatz war noch vom Grundgedanken des Nutzen- oder Äquivalenzprinzips<sup>352</sup> geprägt.<sup>353</sup> Der definitive Umbruch zu einem selbständigen, dem Äquivalenzprinzip entgegengesetzten Grundsatz geschah erst zu Beginn der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts. Die Lehre vertrat die Meinung, dass eine gerechte Verteilung der Steuerlast nicht mehr durch eine absolute, sondern nur durch eine relative Gleichbehandlung der steuerpflichtigen Personen erreicht werden konnte.<sup>354</sup>

Das Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht der sog. *iustitia distributiva*, die auf eine gerechte Aufteilung und Verteilung der Rechte und Pflichten unter den Bürgern durch den Staat beruht.<sup>355</sup> Es bestimmt, dass jede steuerpflichtige Person entsprechend den ihr zur Verfügung stehenden wirtschaftlichen und persönlichen Mitteln ihren Beitrag zur Deckung des finanziellen Staatsbedarfs leisten soll.<sup>356</sup> Die Lehre ist sich einig, dass das Einkommen bzw. der Gewinn einer der massgebendsten Indikatoren der Leis-

---

auf NEUMANN, JBNST 1880, 511 ff.). Die ersten historischen Wurzeln eines reinen Leistungsfähigkeitsprinzips gehen weiterhin auf die Lehre von THOMAS VON AQUIN zurück (ausführlicher zur Lehre von Thomas von Aquin siehe HARTMUT, StuW 2004, 167 ff.).

<sup>350</sup> Das Werk von SMITH enthält die folgenden vier Steuermaximen: 1. Gleichheit der Besteuerung (sog. «*equality*»); 2. Bestimmtheit der Besteuerung (sog. «*certainty*»); 3. Bequemlichkeit der Besteuerung (sog. «*convenience of payment*») und 4. Wohlfeilheit der Besteuerung (sog. «*economy in collection*») (SMITH, 703 ff.). Hinsichtlich der Steuergerechtigkeit und des Leistungsfähigkeitsprinzips ist die erste Steuermaxime massgebend. Zu beachten ist auch, dass diese vier Steuermaximen noch heute fortbestehen (dazu u.a. LANG J., StuW 2016, 105).

<sup>351</sup> Nach Ansicht von SMITH «*Die Bürger eines jeden Landes sollten eigentlich zur Finanzierung der öffentlichen Aufgaben soweit als möglich im Verhältnis zu ihren Fähigkeiten besteuern, was bedeutet, daß sich ihr Beitrag nach dem Einkommen richten sollte, das sie jeweils unter dem Schutz des Staates erzielen.*» (SMITH, 703); dazu auch BIRK, 24 und REICH, FS Cagianut, 102.

<sup>352</sup> Ausführlicher dazu hinten, 69 ff.

<sup>353</sup> BIRK, 24.

<sup>354</sup> BIRK, 24; REICH, FS Cagianut, 104.

<sup>355</sup> TIPKE, Band I, 261; TIPKE, Steuergerechtigkeit, 10; MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 16.

<sup>356</sup> BGE 99 Ia 638 E. 9; BGer vom 1. Juni 2007, BGE 133 I 206 = StE 2007 A 21.16 Nr. 10 E. 7.1; u.a. HÖHN/WALDBURGER, § 4 N 73.

tungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Person darstellen.<sup>357</sup> Es wird dabei zwischen vertikaler und horizontaler Steuergerechtigkeit differenziert.<sup>358</sup> Erstere sieht vor, dass steuerpflichtige Personen mit unterschiedlicher Leistungsfähigkeit einer unterschiedlichen Besteuerung unterliegen sollen. Vereinfacht dargestellt, soll eine steuerpflichtige Person mit einem höheren Einkommen höhere Steuern zahlen müssen als eine steuerpflichtige Person mit einem niedrigeren Einkommen.<sup>359</sup> Nach der horizontalen Gerechtigkeit unterstehen dagegen steuerpflichtige Personen mit derselben wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der gleichen Besteuerung.<sup>360</sup> Das Leistungsfähigkeits-

<sup>357</sup> Vgl. u.a. MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 27; MUSGRAVE/MUSGRAVE/KULLMER, Band II, 20; SENN S.M., Leistungsfähigkeit, 168. Beim Einkommen handelt es sich um einen Begriff, der schwer zu bestimmen ist. Obwohl in der Steurowissenschaft keine einheitliche Definition von Einkommen vorhanden ist, gilt es als allgemein anerkannt und akzeptiert, dass dem Einkommen die Reinvermögenszugangstheorie zugrunde gelegt werden muss. Die Reinvermögenszugangstheorie wurde von GEORG VON SCHANZ in seinem Werk «*Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff*» von 1922 entwickelt. Nach Ansicht von VON SCHANZ gilt das Einkommen als «*Reinvermögenszugang eines bestimmten Zeitabschnitts inkl. der Nutzungen und geldwerten Leistungen Dritter*» (VON SCHANZ, Finanz-Archiv 1922, 223). Darunter zählt er sämtliche «*Reinerträge und Nutzungen*» auf und schliesst «*alle Schuldzinsen und Vermögensverluste*» aus (VON SCHANZ, Finanz-Archiv 1922, 223). Die Theorie von VON SCHANZ hat sich auch in der amerikanischen Steuerlehre verbreitet und wurde folglich von HENRY C. SIMONS und ROBERT M. HAIG weiterentwickelt (BIRK, 33; MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 28; MUSGRAVE/MUSGRAVE/KULLMER, Band II, 171; SENN S. M., Leistungsfähigkeitsprinzip, 171). Der Ansicht von SIMONS nach gilt das Einkommen als «*[...] the algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and end of the period in question*» (SIMONS, 50). Das Einkommen wird von HAIG als «*[...] the money value of the net accretion to one's economic power between two points of time*» umschrieben (HAIG, 7). Bei der Reinvermögenszugangstheorie spricht man auch von dem sog. SCHANZ-HAIG-SIMONS-Konzept (BOHLEY, 192; MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 29). Ein Teil der Lehre vertritt jedoch die Meinung, dass dem Einkommen die sog. Quellentheorie zugrunde gelegt werden muss (MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 29). Diese Theorie bezieht sich auf die römisch-rechtliche Differenzierung zwischen Stamm und Frucht, wobei der Stamm zum nicht steuerbaren Gebiet gehört (HOMBURG, Steuerlehre, 224). Dieser Theorie nach werden nur jene Einkünfte erfasst, die aus bestimmten Quellen regelmässig zufließen (u.a. BIRK, 33 m.w.H.). Die Reinvermögenszugangstheorie bestimmt das Einkommen als den Reinvermögenszuwachs während einer bestimmten Periode inklusive Nutzungen und geldwerten Leistungen von Dritten (VON SCHANZ, Finanz-Archiv 1922, 223).

<sup>358</sup> U.a. BIRK, 165 ff.; MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 24; MUSGRAVE/MUSGRAVE/KULLMER, Band II, 19 ff; SENN S.M., Leistungsfähigkeitsprinzip, 166 ff.

<sup>359</sup> MATTEOTTI/AEBI, 108; BGE 112 Ia 240 E. 4a; BGE 133 I 206 E. 7.2.

<sup>360</sup> MUSGRAVE/MUSGRAVE/KULLMER, Band II, 19.

prinzip ist ein «*intranationales*»<sup>361</sup> Prinzip, das eine gerechte Aufteilung der Steuerlast zwischen den Staatsangehörigen eines Staates vorsieht.<sup>362</sup>

## 2.2 Das Leistungsfähigkeitsprinzip beim Vorliegen von grenzüberschreitenden steuerrechtlichen Sachverhalten: Ausgewählte Lehrmeinungen

### a) Einführung

Auf internationaler Ebene lässt sich beobachten, dass keine völkerrechtliche Norm vorliegt, die das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalgrundsatz des internationalen Steuerrechts normiert.<sup>363</sup> Ein Teil der Lehre und Praxis versucht jedoch, das Leistungsfähigkeitsprinzip auch auf internationaler Ebene anzuwenden, um eine global gerechte Besteuerung erreichen zu können. Am ausführlichsten mit dieser Frage haben sich KLAUS TIPKE, WOLFGANG SCHÖN und HARALD SCHAUMBURG beschäftigt. Nachfolgend werden ihre Gedankengänge zur Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf internationaler Ebene geschildert und bewertet.

### b) Die Lehre von KLAUS TIPKE

Gestützt auf die Tatsache, dass das Einkommen bzw. der Gewinn optimale Indikatoren der Leistungsfähigkeit sind,<sup>364</sup> thematisiert KLAUS TIPKE, dass die Gesamtleistungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Person aus ihrem Welteinkommen resultiere.<sup>365</sup> Die Besteuerung dieses Einkommens sowohl durch den Wohnsitzstaat als auch durch den Quellenstaat führe zu einer Ungleichbehandlung gegenüber den steuerpflichtigen Personen, die nur inländische Einkünfte besäßen. TIPKE kommt zum Ergebnis, dass die Doppel- oder Mehrfachbelastung gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstosse.

---

<sup>361</sup> Das Adjektiv «*intranational*» geht auf KAUFMAN zurück. Hinsichtlich des Leistungsfähigkeitsprinzips schreibt sie: «*Ability-to-pay theory addresses the distribution of a single country's tax burdens among its taxpayers – an **intranational matter***» (Hervorhebung hinzugefügt) (KAUFMAN, Law & Pol. Int. Bus. 1998, 202).

<sup>362</sup> KAUFMAN, Law & Pol. Int. Bus. 1998, 202.

<sup>363</sup> U.a. SCHÖN, WTJ 2009, 73.

<sup>364</sup> Siehe dazu Fn. 357.

<sup>365</sup> TIPKE, Band I, 522.



Um die Doppel- oder Mehrfachbelastung zu vermeiden sowie eine gleichmässige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu ermöglichen, müssten die betroffenen Staaten das Welteinkommen untereinander teilen.<sup>366</sup> TIPKE führt weiter aus, dass das Gesamtsteueraufkommen sämtlicher steuerpflichtiger Personen eines bestimmten Staates «*als Äquivalent für die Gesamtheit der Staatsleistungen zum Nutzen der Bürger*» zu betrachten sei. Folglich dürfe ein Staat nur diejenigen Bürger besteuern, die Nutzen aus den staatlichen Leistungen zögen.<sup>367</sup> Als Folge dessen müssten die durch den Staat zur Verfügung gestellten Leistungen die Grundlage für die Aufteilung der gesamten Steuerlast auf die einzelnen steuerpflichtigen Personen bilden. Mit anderen Worten stelle nicht mehr das Leistungsfähigkeitsprinzip den Aufteilungsmassstab dar, sondern der Staatsnutzen. Der Meinung von TIPKE nach sei jedoch der Staatsnutzen schwer zu bestimmen. Man könne sich entweder auf den Gesamtnutzen oder auf den Kausalbeitrag zur Einkommensproduktion stützen. Er befürwortet die Anknüpfung an den Kausalbeitrag zur Einkommensproduktion. Um seine Ansicht zu verdeutlichen, führt TIPKE folgendes Beispiel an:<sup>368</sup>

*«Wenn A in seinem Wohnsitz kein Einkommen erzielt, im Nachbarstaat aber ein Einkommen von 200 000 Euro bezieht, stellt der Wohnsitzstaat wahrscheinlich den grösseren Gesamtnutzen bereit; aber nur der Nachbarstaat leistet durch seine Wirtschaft einen Kausalbeitrag zum Einkommenserwerb des A. Man mag auch dem Wohnsitzstaat einen Steueranteil am Welteinkommen von A zusprechen wollen. Praktikabel ist es jedoch, nur danach zu fragen, welcher Staat einen Kausalbeitrag zum Einkommen des A geleistet hat.»*

Sollten mehrere Staaten kausal zur Einkommensproduktion beitragen, dann solle das Welteinkommen in inländisches sowie ausländisches Einkommen aufgeteilt werden. Daraus resultiere eine inländische und ausländische Leistungsfähigkeit.<sup>369</sup> TIPKE kommt somit zum Schluss, dass der «*Nutzen-Aufteilungs- oder Verteilungsgerechtigkeit*

---

<sup>366</sup> TIPKE, Band I, 522.

<sup>367</sup> TIPKE, Band I, 523.

<sup>368</sup> TIPKE, Band I, 523.

<sup>369</sup> TIPKE, Band I, 523.

keit» Vorrang vor dem Leistungsfähigkeitsprinzip einzuräumen sei.<sup>370</sup> Er betont ausserdem die Tatsache, dass das Nettoprinzip<sup>371</sup> sowohl auf die inländischen als auch auf die ausländischen Einkünfte Anwendung finden müsse.<sup>372</sup>

**c) Die Lehre von WOLFGANG SCHÖN**

WOLFGANG SCHÖN führt aus, dass die tatsächliche Relevanz des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Vorliegen von grenzüberschreitenden steuerrechtlichen Sachverhalten umstritten sei.<sup>373</sup>

Aufgrund seiner Eigenschaften könne das Leistungsfähigkeitsprinzip nur als intranationales Prinzip betrachtet werden.<sup>374</sup> Wie oben bereits erwähnt, beziehe sich das Leistungsfähigkeitsprinzip auf das innerstaatliche Verhältnis unter den steuerpflichtigen Personen eines Staates. Ausserdem betont SCHÖN, dass die Sammlung der notwendigen Informationen zur Bestimmung der Leistungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Person im Quellenstaat Schwierigkeiten aufwerfe.<sup>375</sup>

---

<sup>370</sup> TIPKE, Band I, 523 f.

<sup>371</sup> Nach dem Nettoprinzip darf nicht das Bruttoeinkommen bzw. die Roheinkünfte besteuert werden, sondern nur das Einkommen, das der Bestreitung der (nicht existenziellen) Lebenshaltungskosten dient. Man unterscheidet zwischen dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip. Gemäss dem objektiven Nettoprinzip wird das Bruttoeinkommen abzüglich der in Verbindung stehenden Aufwendungen besteuert. Das subjektive Nettoprinzip sieht dagegen vor, dass derjenige Teil des Einkommens, der das Existenzminimum einer steuerpflichtigen Person deckt, von der Steuer nicht erfasst werden darf (u.a. REICH, Steuerrecht, 219 ff.).

<sup>372</sup> TIPKE, Band I, 524.

<sup>373</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 72.

<sup>374</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 72.

<sup>375</sup> SCHÖN bezieht diese Überlegung auf das EuGH-Urteil vom 14. Februar 1994, C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt/Schumacker, Rz. 32: «Das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, stellt meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte dar, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt. Ausserdem kann die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergibt, am leichtesten an dem Ort beurteilt werden, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt. Dieser Ort ist in der Regel der ständige Aufenthaltsort der betroffenen Person. So geht auch das internationale Steuerrecht, u.a. das Muster-Doppelbesteuerungsabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), davon aus, daß es grundsätzlich Sache des Wohnsitz-

Nach der Ansicht von SCHÖN lasse sich weiter das Leistungsfähigkeitsprinzip nur durch das Welteinkommensprinzip rechtfertigen, denn die Leistungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Person werde weder geographisch noch durch politische Grenzen begrenzt.<sup>376</sup> Er legt somit fest, dass nur die Welteinkommensbesteuerung die Berücksichtigung der vollen Leistungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Person gewähren könne. Er ist der Ansicht, dass die Herkunft der Einkünfte für die Bestimmung der Leistungsfähigkeit nicht massgebend sei.<sup>377</sup>

SCHÖN betont jedoch die Tatsache, dass keine völkerrechtliche Norm vorliege, die das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalgrundsatz des internationalen Steuerrechts bestimme. Nichtsdestotrotz bleibe das Leistungsfähigkeitsprinzip auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts seiner Ansicht nach von Bedeutung. In der Tat *«it will often provide a common framework for all involved countries when it comes to the definition of the income as such.»*<sup>378</sup>

SCHÖN kommt somit zum Ergebnis, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip *«helps to define the cake but it does not help to slice it.»* Mit anderen Worten vertritt er die Ansicht, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip als Steuerbemessungsgrundlage, aber nicht als Prinzip für die Aufteilung der Steuerlast taugt.<sup>379</sup>

#### **d) Die Lehre von HARALD SCHAUMBURG**

Mit Bezug auf das Leistungsfähigkeitsprinzip führt HARALD SCHAUMBURG folgendes aus:<sup>380</sup>

*«Die bislang weitgehend opfer- und nutzentheoretisch ausgerichtete Diskussion um die Frage, ob dem Welteinkommens- oder dem Territorialitätsprinzip der Vorzug zu geben sei, lässt eine eindeutige Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip vermissen.»*

---

*staats ist, den Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der seine persönliche Lage und seinen Familienstand kennzeichnenden Umstände umfassend zu besteuern.»*

<sup>376</sup> Zum Ganzen SCHÖN, WTJ 2009, 72.

<sup>377</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 71 m.w.H.

<sup>378</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 73.

<sup>379</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 73.

<sup>380</sup> SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.58; SCHAUMBURG, FS Tipke, 130.

Seiner Meinung nach bedürfe das Leistungsfähigkeitsprinzip einer Konkretisierung durch den Gesetzgeber. SCHAUMBURG betont weiter die Tatsache, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip auch der Verwirklichung der Wettbewerbsneutralität diene. Aus diesem Grund lasse sich «aus den bei der Erzielung aus- und inländischer Einkommensanteile geltenden unterschiedlichen Rahmen- und Standortbedingungen auch eine unterschiedliche steuerliche Leistungsfähigkeit ableiten».<sup>381</sup> Infolgedessen könne auch die Besteuerung an der Quelle eine Möglichkeit für den Gesetzgeber sein, das Leistungsfähigkeitsprinzip zu konkretisieren.<sup>382</sup>

Der Meinung von SCHAUMBURG nach stellen somit sowohl das Welteinkommensprinzip als auch das Quellenprinzip eine Möglichkeit zur Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips dar.<sup>383</sup> Aufgrund dessen führt er aus, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip ein «weitgehend unbestimmtes Prinzip» sei, «dessen Konkretisierung nicht auf einem mathematischen Vorgang beruht».<sup>384</sup> Dem Gesetzgeber werde somit ein Wertungsspielraum bei der Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips gelassen. Als Folge dessen könne der Gesetzgeber sich entweder für das Quellenprinzip oder für das Welteinkommensprinzip aussprechen. Ausserdem könne er sich sowohl für das Quellenprinzip als auch für das Welteinkommensprinzip entscheiden. Mit anderen Worten werden beide Prinzipien miteinander kombiniert.<sup>385</sup>

Der Ansicht von SCHAUMBURG nach sei jedoch dem Quellenprinzip der Vorrang einzuräumen, denn das Welteinkommensprinzip sei nicht sachgerecht. Er führt aus, dass es nicht auf die Gerechtigkeit gegenüber den steuerpflichtigen Personen und den betroffenen Staaten ausgerichtet sei. Es sei nur die Folge von steuerrechtlichen «Zweckmässigkeitsüberlegungen».<sup>386</sup> Hinsichtlich der ausschliesslichen Anwendbarkeit des Quellenprinzips legt SCHAUMBURG jedoch folgendes fest:<sup>387</sup>

---

<sup>381</sup> SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.58; SCHAUMBURG, FS Tipke, 130.

<sup>382</sup> SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.58; SCHAUMBURG, FS Tipke, 130.

<sup>383</sup> SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.58; SCHAUMBURG, FS Tipke, 130 f.

<sup>384</sup> SCHAUMBURG, FS Tipke, 131.

<sup>385</sup> Zum Ganzen SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.59; SCHAUMBURG, FS Tipke, 131.

<sup>386</sup> Zum Ganzen SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.60; SCHAUMBURG, FS Tipke, 131.

<sup>387</sup> SCHAUMBURG, FS Tipke, 132.

«Ein weltweit geltendes Quellenprinzip müsste als eine in sich geschlossene Gerechtigkeitsordnung begriffen werden, innerhalb derer für alle Staaten gleiche oder vergleichbare territoriale Anknüpfungspunkte für die Quellenbesteuerung Geltung haben müssten. **Das Quellenprinzip hat indessen international keine Chance, sich durchzusetzen.**<sup>388</sup> Insbesondere die reichen [...] Staaten werden das Welteinkommensprinzip schon aus fiskalischen Gründen nicht aufgeben.»

### 2.3 Zusammenfassung und Folgerungen

Wie eingangs erwähnt, handelt es sich beim Leistungsfähigkeitsprinzip um ein intranationales Prinzip, das der *iustitia distributiva* entspringt. Es sieht eine gerechte Aufteilung der Steuerlast zwischen den Staatsangehörigen eines Staates vor und stellt das Fundamentalprinzip der Steuergerechtigkeit dar.<sup>389</sup>

Im Bereich des internationalen Steuerrechts erwächst dem Leistungsfähigkeitsprinzip Kritik durch verschiedene Lehrmeinungen. Während ein Teil der Lehre an der Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf internationaler Ebene zweifelt, versucht der andere Teil der Lehre das Leistungsfähigkeitsprinzip auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts zu verwenden, um eine globale gerechte Besteuerung erreichen zu können.<sup>390</sup> TIPKE führt aus, dass die Doppel- oder Mehrfachbelastung gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstosse. Um dies zu ändern, müssten die betroffenen Staaten das Welteinkommen einer steuerpflichtigen Person untereinander aufteilen. Das Gesamtsteueraufkommen sämtlicher steuerpflichtiger Personen eines bestimmten Staates sei seiner Meinung nach «als Äquivalent für die Gesamtheit der Staatsleistungen zum Nutzen der Bürger» zu betrachten. Folglich stelle nicht mehr das Leistungsfähigkeitsprinzip den Aufteilungsmassstab dar, sondern der Staatsnutzen. TIPKE kommt damit zum Schluss, dass die «Nutzen-Aufteilungs- oder Verteilungsgerechtigkeit» Vorrang vor dem Leistungsfähigkeitsprinzip haben solle.<sup>391</sup> SCHÖN vertritt weiter die

---

<sup>388</sup> Hervorhebung hinzugefügt.

<sup>389</sup> Vorne, 57 ff.

<sup>390</sup> Vorne, 60 f.

<sup>391</sup> Vorne, 60 f.

Meinung, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip *«helps to define the cake but it does not help to slice it»*. Das Leistungsfähigkeitsprinzip taue somit nur als Steuerbemessungsgrundlage, aber nicht als Prinzip für die Steuerlastaufteilung.<sup>392</sup> Schliesslich geht SCHAUMBURG davon aus, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip einer Konkretisierung durch den Gesetzgeber bedürfe. Seiner Ansicht nach stelle sowohl das Welteinkommensprinzip als auch das Quellenprinzip eine Konkretisierungsmöglichkeit dar. Dem Quellenprinzip sei jedoch der Vorrang einzuräumen, wobei eine ausschliessliche Anwendbarkeit des Quellenprinzips auf internationaler Ebene schwierig zu erreichen sei.<sup>393</sup>

Meines Erachtens ist die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Vorliegen grenzüberschreitender steuerrechtlicher Sachverhalte mit folgender Begründung abzulehnen:

Es muss zuerst berücksichtigt werden, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip der aristotelischen *iustitia distributiva* entspricht, die:<sup>394</sup>

*«[...] sich auf die Zuteilung von Ehre oder Geld oder anderen Gütern [bezieht], die unter die Staatsangehörigen<sup>395</sup> zur Verteilung gelangen können.»*

Die *iustitia distributiva*<sup>396</sup> bezieht sich auf verschiedene Güter wie die Ehre, die Ämter und das Geld und sieht deren Verteilung nach den verschiedenen Leistungen der Bürger vor. Vereinfacht gesagt, soll *«das Gleiche immer mit dem Gleichen, das Ungleiche aber mit dem Ungleichen verglichen werden»*.<sup>397</sup> Es lässt sich beobachten, dass sich die *iustitia distributiva* auf das Verhältnis zwischen den Bürgern untereinander sowie zwischen den Bürgern und dem Staat bezieht. Ein extraterritoriales Verhältnis zwischen Bürgern verschiedener Staaten oder zwischen zwei oder mehreren Staaten kann

---

<sup>392</sup> Vorne, 63.

<sup>393</sup> Vorne, 63 f.

<sup>394</sup> ARISTOTELES, 125; dazu auch SENN M., Rechtsphilosophie, 342.

<sup>395</sup> Hervorhebung hinzugefügt.

<sup>396</sup> Auch verteilende oder zuteilende Gerechtigkeit genannt (HONSELL, FS Mayer-Maly, 289; SENN M., Rechtsphilosophie, 34).

<sup>397</sup> SENN M., Rechtsphilosophie, 34.

nicht abgeleitet werden. Meines Erachtens verstärkt diese Tatsache die Ansicht, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip ein rein intranationales Prinzip ist. Nehmen wir weiter den Bürger *Caius* vom Staat X und den Bürger *Sempronius* vom Staat Y an. *Caius* und *Sempronius* erwerben je 100'000 CHF im Staat X bzw. Y. Gestützt auf die Überlegung, dass «*das Gleiche immer mit dem Gleichen verglichen werden*» soll, könnte man behaupten, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip auch auf internationaler Ebene praktikabel ist. Aufgrund der Tatsache, dass *Caius* und *Sempronius* das gleiche Einkommen erwirtschaftet haben, haben sie daher auch die gleiche Leistungsfähigkeit. Folglich sollten die Staaten X und Y *Caius* und *Sempronius* mit dem gleichen Steuertarif besteuern. Dieser Betrachtungsweise kann jedoch nicht gefolgt werden. Einer der Hauptgründe besteht darin, dass die Welt aus einer Vielfalt von souveränen Staaten und folglich aus einer Vielfalt von Steuersouveränitäten besteht.<sup>398</sup> Wie bereits dargestellt, umfasst die Steuersouveränität das fundamentale Recht der Staaten, selbstbestimmt einerseits das passende Steuersystem zu finden (u.a. die Schaffung neuer Steuern, die Festlegung der Steuersätze sowie der Steuerbemessungsgrundlage) sowie andererseits den Kreis der vom Staat zu erfüllenden Aufgaben festzulegen. Man kann auch vom fiskalischen Selbstbestimmungsrecht sprechen.<sup>399</sup> Aufgrund dieses fiskalischen Selbstbestimmungsrechts ist somit die Erreichung einer absoluten internationalen Gleichheit bzw. Gerechtigkeit kaum möglich. Hinsichtlich des oben geschilderten Beispiels kann somit *Caius* nicht gleich besteuert werden wie *Sempronius* und *Sempronius* nicht gleich besteuert werden wie *Caius*, obwohl sie die gleiche Leistungsfähigkeit aufweisen.<sup>400</sup>

Die Ablehnung der Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf die Beurteilung grenzüberschreitender steuerrechtlicher Sachverhalte kann zudem durch einen Vergleich mit einem anderen Gebiet des internationalen Steuerrechts gerechtfertigt werden: Der Vergleich knüpft an die Gründe für die Gewährung der internationalen Amtshilfe an.<sup>401</sup> In ihrem Werk schreibt ANDREA OPEL über die Gewährung der Amtshilfe:<sup>402</sup>

---

<sup>398</sup> Ausführlicher zur staatlichen Souveränität und zur Steuersouveränität vorne, 43 ff. und 51 ff.

<sup>399</sup> Vorne, 51 ff.

<sup>400</sup> Diese Ansicht hat auch KAUFMAN, Law & Pol. Int. Bus. 1998, 178 ff. verfolgt.

<sup>401</sup> Ausführlicher zur internationalen Amtshilfe siehe OPEL, passim.

<sup>402</sup> OPEL, 211.

*«Unter der Voraussetzung, dass die Besteuerung auch im Empfängerstaat nach den Grundsätzen einer rechtsgleichen Lastenverteilung erfolgt, könnte die Gewährung von Amtshilfe immerhin als Beitrag an eine global verstandene «Steuer-gerechtigkeit» eingestuft werden.»*

OPEL betont jedoch, dass das internationale Steuerrecht aus einer Vielfalt von Steuersystemen bestehe, die nicht miteinander koordiniert seien. Eine (partielle) Harmonisierung könnten die Staaten nur durch Doppelbesteuerungsabkommen und in der Regel auch nur durch bilaterale Verträge erreichen. Es liege keine verfassungsrechtliche Norm vor, die Gleichmässigkeit auch für die ausländische Besteuerung vorsehe oder eine Form international verstandener Steuergerechtigkeit regele. Das Gebot der Rechtsgleichheit erstrecke sich ausschliesslich auf die Schweiz und könne auch innerhalb des schweizerischen Gebiets beschränkt sein.<sup>403</sup> OPEL kommt zum Schluss, dass sich die Gewährung der Amtshilfe *«höchstens auf moralische (Gerechtigkeits-)Anliegen zurückführen»* lasse.<sup>404</sup> Dieser Vergleich beweist, dass auf internationaler Ebene keine (Steuer-)Gerechtigkeit erreicht werden kann.

Zweifel über die Anwendbarkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Vorliegen von grenzüberschreitenden steuerrechtlichen Sachverhalten bestehen auch auf dem Gebiet des EU-Rechts. Kritisch äussert sich VANISTENDAEL wie folgt darüber:<sup>405</sup>

*«The conclusion is that although ability to pay is part of the general principles of EU law, there is no clear legal basis in the treaties for the principle to be applied. The absence of this legal basis combined with the one country approach of the ECJ in discrimination cases results in an occasional and inconsistent application of the ability to pay principle.»*

Wie bereits betont, liegt keine Norm vor, die das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalgrundsatz des internationalen Steuerrechts definiert.<sup>406</sup> Weder die Doppelbesteuerungsabkommen noch die bilateralen Verträge und das EU-Recht enthalten

---

<sup>403</sup> OPEL, 211.

<sup>404</sup> OPEL, 211 f.

<sup>405</sup> VANISTENDAEL, EC Tax. Rev. 2014, 121.

<sup>406</sup> Vorne, 60.



eine solche Vorschrift.<sup>407</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip bedarf einer Konkretisierung durch den Gesetzgeber, denn nur auf diese Weise kann es verwirklicht werden.<sup>408</sup> Dem Gesetzgeber steht ein Wertungsspielraum bei der Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu, sodass er sich für das Welteinkommens- oder für das Quellenprinzip, aber auch für eine gleichzeitige Anwendung des Welteinkommens- und des Quellenprinzips aussprechen kann.<sup>409</sup> Es kann somit festgestellt werden, dass sowohl das Welteinkommens- als auch das Quellenprinzip mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip kompatibel sind. Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich somit eine Bevorzugung des einen oder des anderen Prinzips nicht ableiten. Mit anderen Worten: Das Leistungsfähigkeitsprinzip kann zur Beantwortung der Frage, nach welchem Prinzip das Besteuerungsrecht konkurrierender Steuergewalten zugewiesen und gegeneinander abgegrenzt werden kann, nichts beitragen.<sup>410</sup>

### **3. Das Äquivalenz- oder Nutzenprinzip**

#### **3.1 Einführung**

##### **a) Im Allgemeinen**

Bei diesem Prinzip spricht man von Äquivalenzprinzip, Nutzenprinzip, Vorteilsprinzip oder Interessenprinzip.<sup>411</sup>

Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird durch das wirtschaftswissenschaftlich bezogene Äquivalenzprinzip ergänzt.<sup>412</sup> Dabei handelt

---

<sup>407</sup> Hinsichtlich des EU-Rechts muss berücksichtigt werden, dass eine gesetzliche Grundlage fehlt, die das Leistungsfähigkeitsprinzip unmittelbar regelt. Ein Überblick über die Rechtsprechung des EuGHs zeigt jedoch, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip in bestimmten Konstellationen berücksichtigt wird. Dies ist der Fall beim Vorliegen von persönlichen und familiären Umständen, bei der Anwendung der progressiven Steuersätze, beim Abzug der Betriebsausgaben bzw. der Verluste. Das berühmte EuGH-Urteil, das Bezug auf das Leistungsfähigkeitsprinzip genommen hat, ist das Schumacker-Urteil vom 14. Februar 1995 (Ausführlicher dazu siehe VANISTENDAEL, EC Tax. Rev. 2014, 121 ff.).

<sup>408</sup> HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 41; SCHAUMBURG, FS Tipke, 131.

<sup>409</sup> SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.59; SCHAUMBURG, FS Tipke, 131.

<sup>410</sup> Die gleiche Betrachtungsweise vertreten LIEBING, 97 ff. und VOLCKENS, 127 ff.

<sup>411</sup> HANSJÜRGENS, 17; HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 44; siehe auch SELIGMAN, 335 ff.

es sich um ein «*Prinzip ökonomischer Effizienz*»; es wird deshalb von den Ökonomen bevorzugt.<sup>413</sup> Das Äquivalenzprinzip stammt von der im 17. Jahrhundert verbreiteten Assekuranztheorie<sup>414</sup> ab, die Steuern als Preis für staatlichen Schutz betrachtete.<sup>415</sup> Es entspricht der sog. *iustitia commutativa*, die sich auf den Leistungsaustausch zwischen privaten Rechtssubjekten sowie zwischen dem Staat und den Bürgern bezieht.<sup>416</sup> Das Äquivalenzprinzip ähnelt dem *do-ut-des-Prinzip* der Marktwirtschaft und fasst die Steuer als Preis für die von einem Staat zur Verfügung gestellten Güter und Leistungen auf.<sup>417</sup>

Es wird zwischen dem individuellen Äquivalenzprinzip und dem allgemeinen Äquivalenzprinzip (sog. «*Generaläquivalenz*») unterschieden. Das individuelle Äquivalenzprinzip wird in die sog. «*Individualäquivalenz*» und in die sog. «*Gruppenäquivalenz*» unterteilt. Bei der Individualäquivalenz stehen die Nutzen- oder Kostenzuordnung zu einer steuerpflichtigen Person im Vordergrund. Dagegen bezieht sich die Gruppenäquivalenz auf die Nutzen- oder Kostenzuordnung zu einer Gruppe von steuerpflichtigen Personen.<sup>418</sup> Nach dem Grundsatz der Generaläquivalenz kann man von einer gerechtfertigten Steuer sprechen, wenn sie für die mit der Steuer belasteten Personen äquivalent zu den vom Staat zur Verfügung gestellten Güter und Leistungen ist.<sup>419</sup> Darüber hinaus muss eine Unterscheidung zwischen dem individuellen Äquivalenzprinzip als Steuermassstab und dem allgemeinen Äquivalenzprinzip als Steuerrechtfertigungsgrund vorgenommen werden.<sup>420</sup>

---

<sup>412</sup> HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 44.

<sup>413</sup> LANG J., FS Schaumburg, 64.

<sup>414</sup> Ausführlicher zu den Assekuranztheorien siehe MANN, Steuerpolitische Ideale, 103 ff. und insb. 105. Zu beachten ist, dass ein Teil der Lehre davon ausgeht, dass das Äquivalenzprinzip seine Wurzeln in der Lehre von THOMAS HOBBS hat (siehe dazu KAUFMAN, Law & Pol. Int. Bus. 1998, 157). Ausführlicher zur Geschichte des Äquivalenzprinzips u.a. HANSJÜRGENS, 44 ff.

<sup>415</sup> HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 44; SEIDL, StuW 1988, 93.

<sup>416</sup> MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 16.

<sup>417</sup> TIPKE, Band I, 476.

<sup>418</sup> TIPKE, Band I, 476.

<sup>419</sup> TIPKE, Band I, 476.

<sup>420</sup> TIPKE, Band I, 476.

Nachfolgend wird gezeigt, dass das individuelle Äquivalenzprinzip als Steuermassstab bei der Steuererhebung keinen besonderen Platz einnimmt und weiter, dass das allgemeine Äquivalenzprinzip als Steuerrechtfertigungsgrund verwendet werden kann.

### **b) Das individuelle Äquivalenzprinzip als Steuermassstab**

Die Steuerlehre räumt der Besteuerung nach der individuellen Äquivalenz und folglich der Anwendung des Äquivalenzprinzips als Steuermassstab keinen grossen Stellenwert ein.<sup>421</sup> Das Äquivalenzprinzip ist darauf gerichtet, Tauschgerechtigkeit zu erreichen.<sup>422</sup> Um diese erzielen zu können, «*muss jedem Steuerzahler sein individueller Nutzen aus den Staatsausgaben bekannt sein.*»<sup>423</sup> Der tatsächliche Wert der zur Verfügung gestellten staatlichen Leistungen kann jedoch praktisch und faktisch nicht festgestellt werden.<sup>424</sup> Dazu führen KAY und KING aus:<sup>425</sup>

*«[...] But it is very difficult to measure these benefits [...]. We simply do not know the distribution of benefits of public expenditure, and there is little prospect of discovering it. How can we measure the benefits that any particular individual derives from defence, the police, or the Department of Industry.»*

Gegen eine Besteuerung nach der individuellen Äquivalenz und folglich gegen das Äquivalenzprinzip als Steuermassstab spricht ausserdem die Definition von Steuern. Es ist allgemein anerkannt, dass die Steuern «*Geldleistungen [sind]*<sup>426</sup>, die **nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung**<sup>427</sup> darstellen.»<sup>428</sup> Die individuelle Äquivalenz scheitert somit bereits an der Gegenleistungslosigkeit.<sup>429</sup> Steuern entsprechen

---

<sup>421</sup> HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 44; MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 17 ff.; TIPKE, Band I, 476 ff.

<sup>422</sup> MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 17.

<sup>423</sup> MUSGRAVE/MUSGRAVE/KULLMER, Band II, 12 f.; dazu auch MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 17.

<sup>424</sup> MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 17 f.; TIPKE, Band I, 477.

<sup>425</sup> KAY/KING, 73 f.

<sup>426</sup> Hervorhebung hinzugefügt.

<sup>427</sup> Hervorhebung hinzugefügt.

<sup>428</sup> TIPKE, Band I, 477.

<sup>429</sup> HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 44; LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht – 20 Aufl., § 4 Rz. 86; LANG, FS Schaumburg, 47; TIPKE, Band I, 477 f.

weniger den Kosten staatlich bereitgestellter Leistungen, als sie vielmehr den hinausgezogenen Nutzen widerspiegeln.<sup>430</sup>

Als Folge der Nichtteilbarkeit und Nichtzurechenbarkeit sowie aufgrund des Steuerbegriffs nehmen die Besteuerung nach der individuellen Äquivalenz und folglich das Äquivalenzprinzip als Steuermassstab bei der Steuererhebung keinen besonderen Platz ein.<sup>431</sup>

### **c) *Das allgemeine Äquivalenzprinzip als Steuerrechtfertigungsgrund***

Die Tatsache, dass die Steuerlehre der Besteuerung nach der individuellen Äquivalenz keinen grossen Stellenwert einräumt, schliesst nicht die Möglichkeit aus, das *allgemeine* Äquivalenzprinzip als Steuerrechtfertigungsgrund zu verwenden.

Das Äquivalenzprinzip fasst die Steuer als Äquivalent für die von einem Staat zur Verfügung gestellten Güter und Leistungen auf.<sup>432</sup> Gegen die Anwendung des Äquivalenzprinzips als Steuerrechtfertigungsgrund spricht jedoch, dass es seine Legitimation nur im Rahmen der Kausalabgaben und der Kostenanlastungssteuern findet.<sup>433</sup> Ziel dieser Art öffentlicher Abgaben ist es, bestimmte Vorteile gerechter auszugleichen, die das Gemeinwesen den einzelnen Bürgern (Kausalabgaben) oder einer bestimmten Gruppe von Bürgern (Kostenanlastungssteuer) einräumt.<sup>434</sup> Profitieren Bürger von keinen dieser bestimmten Vorteile, dann darf weder eine Kausalabgabe noch eine Kostenanlastungssteuer erhoben werden.<sup>435</sup> Während die Kausalabgaben der Individualäquivalenz entsprechen, deckt sich die Kostenanlastungssteuer mit der Gruppenäquivalenz.<sup>436</sup> Bei dieser letztgenannten Form der Äquivalenz werden die Kosten

---

<sup>430</sup> HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 44; LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht – 20. Aufl., § 4 Rz. 86.

<sup>431</sup> MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 19 und Fn. 53; TIPKE, Band I, 479. Diese Ansicht wurde bereits im Jahr 1866 auch von PFEIFFER, 75 ff. vertreten.

<sup>432</sup> LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht – 20. Aufl., § 4 Rz. 86.

<sup>433</sup> MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 18; TIPKE, Band I, 478; VALLENDER/WIEDERKEHR, St. Galler Kommentar zu Art. 127 BV, Rz. 42.

<sup>434</sup> VALLENDER/WIEDERKEHR, St. Galler Kommentar zu Art. 127 BV, Rz. 42.

<sup>435</sup> MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 19.

<sup>436</sup> TIPKE, Band I, 476.

und die Nutzung der zur Verfügung gestellten Güter und Leistungen einer Gruppe zugeteilt, unabhängig von der individuellen Nutzung bzw. Kostenverursachung der einzelnen Gruppenmitglieder. Je weiter die Gruppe (wie z.B. die Gruppe sämtlicher Angehöriger eines Staates) gefasst wird, desto näher ist man der von TIPKE erläuterten Generaläquivalenz<sup>437</sup> und folglich der Anwendung des allgemeinen Äquivalenzprinzips als Steuerrechtferdigungsgrund. Für die Anwendung des allgemeinen Äquivalenzprinzips als Steuerrechtferdigungsgrund spricht ausserdem, dass eine Vielzahl der vom Staat zur Verfügung gestellten Güter und Leistungen – wie bspw. der soziale Friede oder die äussere Sicherheit – nicht gegeneinander ausgespielt oder gar gänzlich ausgeschlossen werden können.<sup>438</sup> Eine Kostenanlastung durch Beiträge und Gebühren ist mithin ausgeschlossen,<sup>439</sup> denn eine individuelle Berechnung dieser staatlichen Leistungen kann praktisch und faktisch nicht durchgeführt werden.<sup>440</sup> Damit trennt sich die allgemeine Steuerrechtferdigung gänzlich von individueller Inanspruchnahme oder individuellem Nutzenkalkül.<sup>441</sup> Nach HEY ist schliesslich «*Steuerpflicht [...] Bürgerpflicht*».<sup>442</sup> Dies setzt voraus, dass zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Steuern erhebenden Staat ein wie auch immer geartetes Näheverhältnis besteht, das den Steuerpflichtigen befähigt, staatliche Leistungen in Anspruch zu nehmen. Gestützt auf diesen allgemeinen Tauschgedanken kann das Äquivalenzprinzip als Steuerrechtferdigungsgrund betrachtet werden.<sup>443</sup>

#### **d) Der Begriff des Nutzenprinzips**

Hervorzuheben ist, dass der Begriff der Äquivalenz den ökonomischen Sinngehalt des Äquivalenzprinzips in den Hintergrund drängt. Statt des Begriffes des Äquivalenzprinzips ist es deshalb besser, den ökonomischen Begriff des Nutzenprinzips (*benefit*

---

<sup>437</sup> Zum Ganzen HEY, FS Lang, 137 m.w.H. Zur Generaläquivalenz vorne, 70 f.

<sup>438</sup> HEY, FS Lang, 142 f.

<sup>439</sup> HEY, FS Lang, 143.

<sup>440</sup> HEY, FS Lang, 137.

<sup>441</sup> HEY, FS Lang, 137.

<sup>442</sup> HEY, FS Lang, 142.

<sup>443</sup> Zum Ganzen, HEY, FS Lang, 142 f. m.w.H.

*principle*) zu verwenden.<sup>444</sup> Durch die Anwendung dieses Begriffs wird deutlich, dass es sich bei den Steuern nicht «um eine Abgeltung von Kosten, sondern um die Abschöpfung des aus staatlichen Leistungen gezogenen Nutzens» handelt.<sup>445</sup> Gemäss diesem Prinzip wird die Steuererhebung nach dem Nutzen gerechtfertigt, den eine steuerpflichtige Person aus dem steuerfinanzierten Gemeinwesen zieht. Die Steuerrechtfertigung nach dem Nutzenprinzip soll die steuerpflichtige Person im Idealfall zur Gewinnerin machen, indem «die Vorteilhaftigkeit der steuerfinanzierten Gemeinschaft die Steuerlast überwiegt.»<sup>446</sup> Aufgrund dessen wird folgend der Begriff des Nutzenprinzips verwendet.

### **e) Das Nutzenprinzip auf internationaler Ebene**

Wie über die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Vorliegen grenzüberschreitender Sachverhalte wird auch über die Anwendung des Nutzenprinzips auf internationaler Ebene gestritten. Die Frage nach der Anwendung des Nutzenprinzips als Steuermassstab und als Steuerrechtfertigungsgrund im internationalen Steuerrecht hat schon einige Theoretiker beschäftigt. Am ausführlichsten mit dieser Frage haben sich KLAUS VOGEL, WOLFGANG SCHÖN und PETER HONGLER/PASQUALE PISTONE beschäftigt. Nachfolgend werden ihre Gedankengänge zur Anwendung des Nutzenprinzips auf internationaler Ebene geschildert und bewertet.

## **3.2 Das Nutzenprinzip beim Vorliegen von grenzüberschreitenden steuerrechtlichen Sachverhalten: Ausgewählte Lehrmeinungen**

### **a) Die Lehre von KLAUS VOGEL**

KLAUS VOGEL unterscheidet zwischen der «Nutzentheorie» und der «Leistungsfähigkeitstheorie».<sup>447</sup> Wie bereits erwähnt, fasst die Äquivalenz- oder Nutzentheorie die

---

<sup>444</sup> HEY, FS Lang, 134; HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 44; LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht – 20 Aufl., § 4 Rz. 86; LANG J., FS Schaumburg, 47.

<sup>445</sup> HEY, FS Lang, 134.

<sup>446</sup> HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 44; LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht – 20 Aufl., § 4 Rz. 86; LANG J., FS Schaumburg, 47.

<sup>447</sup> VOGEL, FS Klein, 365 f.; VOGEL, Der Staat 1986, 485; VOGEL, Worldwide Teil III, 394 f.

Steuer als Preis für die von einem Staat zur Verfügung gestellten Güter und Leistungen auf.<sup>448</sup> Der Leistungstheorie nach ist dagegen der Staat ein «höherwertiger Organismus», der über dem einzelnen Menschen steht.<sup>449</sup> Demnach werden die Steuern nicht als Entgelt für die staatlichen Leistungen, sondern als Opfer verstanden.<sup>450</sup>

VOGEL plädiert für die Anwendung der Nutzentheorie und lehnt somit die Leistungsfähigkeitstheorien mit der Begründung ab, dass sie nicht nachvollziehbar seien.<sup>451</sup> Heutzutage sei der Gedankengang, dass der Staat als ein höherwertiger Organismus gegenüber den Individuen zu betrachten wäre, nicht mehr vertretbar.<sup>452</sup> VOGEL führt aus, dass die Leistungstheorie die weltweite Besteuerung der Staatsangehörigen rechtfertigen könne. Heutzutage werde jedoch eine Welteinkommensbesteuerung auf Basis der Staatsbürgerschaft nur noch in wenigen Staaten durchgeführt. In der Regel beziehe sich die weltweite Besteuerung auf den (Wohn-)Sitz bzw. auf die Ansässigkeit einer steuerpflichtigen Person. Nach der Meinung von VOGEL bildeten der (Wohn-)Sitz bzw. die Ansässigkeit keine ausreichenden Anknüpfungspunkte, die es rechtfertigen würden, den steuerpflichtigen Personen – ihrem weltweiten Einkommen entsprechend – ein «Opfer»<sup>453</sup> abzuverlangen. Er legt fest:<sup>454</sup>

*«Eine weltweite Besteuerung der im Inland ansässigen Ausländer liesse sich opfertheoretisch schon deswegen nicht begründen, weil es nicht einsichtig wäre, warum bei uns ansässige Ausländer zum Inland eine Beziehung haben sollten, die es rechtfertigen sollte, ihnen ein «Opfer» nach Massgabe ihres weltweiten Einkommens aufzuerlegen, nicht aber – bspw. – im Inland durch eine Betriebsstätte tätige Ausländer.»*

---

<sup>448</sup> Vorne, 70.

<sup>449</sup> VOGEL, FS Klein, 366; Der Begriff der Opfertheorie geht auf JEAN-BATISTE SAY zurück. Er bezeichnet die Steuer als «*sacrifice*», d.h. als Opfer (SAY, 347).

<sup>450</sup> VOGEL, Der Staat 1986, 485; VOGEL, Worldwide Teil III, 394 f.

<sup>451</sup> VOGEL, Der Staat 1986, 485; VOGEL, Worldwide Teil III, 395.

<sup>452</sup> VOGEL, FS Klein, 366.

<sup>453</sup> Verstanden als Steuererhebungsanspruch.

<sup>454</sup> VOGEL, FS Klein, 372 f.

Mit anderen Worten betont VOGEL, dass der Quellenstaat in gleicher Weise und mit gleicher Rechtfertigung wie der Wohnsitzstaat ein «Opfer» beanspruchen könne. Allerdings würden beide Ansprüche nicht zusammenpassen, denn beide Ansprüche schlossen einander aus.<sup>455</sup>

VOGEL befürwortet somit die Nutzentheorie und geht davon aus, dass die Steuern als Gegenleistung für die vom Staat gewährten öffentlichen Leistungen zu betrachtet seien. Die Nutzentheorie erkenne nur dem Quellenstaat das Recht zur Steuererhebung zu, denn die Erzielung der Einkünfte werde vorrangig im Quellenstaat durch die Erbringung der öffentlichen Leistungen ermöglicht.<sup>456</sup>

#### **b) Die Lehre von WOLFGANG SCHÖN**

WOLFGANG SCHÖN zweifelt an der Geltung des Nutzenprinzips auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts. Seiner Meinung nach werfe die Anwendung des Nutzenprinzips beim Vorliegen von grenzüberschreitenden steuerrechtlichen Sachverhalten zwei grundlegende Probleme auf.<sup>457</sup>

Das erste Problem betreffe die Tatsache, dass heutzutage das Konzept der Territorialität sowie die Voraussetzung der physischen Anwesenheit keine entscheidende und zentrale Rolle mehr spielten, um sowohl Handel zu treiben als auch Leistungen zu erbringen. SCHÖN führt dazu aus:<sup>458</sup>

*«Nowadays, a business located in country A may well supplied from country B, selling final products to country C. It seems to be more and more unfeasible to identify the benefits a company has received from a specific government or a defined market as compared to benefits received from other governments or markets.»*

Sollte es möglich sein, die zur Erzielung der Einkünfte dienende Geschäftstätigkeit mit einem bestimmten Ort bzw. Markt zu identifizieren, wäre es dagegen unmöglich,

---

<sup>455</sup> Zum Ganzen VOGEL, FS Klein, 373; VOGEL, Worldwide Teil III, 395.

<sup>456</sup> VOGEL, Worldwide Teil III, 395 und 398.

<sup>457</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 75; dazu auch VALTA, 48.

<sup>458</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 75.



ein sicheres Verhältnis zwischen den erwirtschafteten Einkünften und den zur Erzielung der Einkünfte genutzten staatlichen Leistungen festzustellen.<sup>459</sup> In der Regel würden als Gegenleistung für diejenigen staatlichen Leistungen, deren Nutzen bewertbar sei, Gebühren erhoben. Die Steuern würden dagegen nur auf staatliche Leistungen von genereller und vager Art erhoben, deren Nutzen weder mittelbar noch unmittelbar bestimmbar sei.<sup>460</sup>

Nach Ansicht von SCHÖN besteht das zweite Problem darin, dass keine Unterscheidung zwischen dem Teil des Steueraufkommens, der der Bereitstellung der öffentlichen Leistungen diene, und demjenigen, der auf die Umverteilung gerichtet sei, vorgenommen werden könne. Der Grund dafür bestehe immer darin, dass der tatsächliche Wert der zur Verfügung gestellten staatlichen Leistungen praktisch und faktisch nicht festgestellt werden könne. SCHÖN führt dazu aus:<sup>461</sup>

*«There is simply no conceivable way to measure the «price» of public services for the individual private sector.»*

In Bezug auf unternehmerische Geschäftstätigkeiten führt er weiter aus: Auch wenn es möglich wäre, eine Beziehung zwischen der Geschäftstätigkeit und dem Nutzen der staatlichen Leistungen herzustellen, liesse sich diese Beziehung weder über die Gewinne noch über die zu besteuern den Einkünfte in ein messbares und gerechtes Größenverhältnis setzen.<sup>462</sup> Werde aber die effektive Gewinnerzielung bei der Aufteilung des Steueraufkommens nicht in Betracht gezogen und das Steueraufkommen des Quellenstaats nach dem Bruttoeinkommen bemessen, bewirke dies eine Sollertragsbesteuerung durch den Quellenstaat. Diese Methode führe zu der offenen Frage, welchem der betroffenen Staaten die Restgrösse gestattet werden solle, bzw. wie ein Verlust aufzuteilen wäre.<sup>463</sup>

---

<sup>459</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 76; dazu auch VALTA, 48 f.

<sup>460</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 76; dazu auch VALTA, 49.

<sup>461</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 76.

<sup>462</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 76; dazu auch TIPKE, Band I, 479; VALTA, 50 f.

<sup>463</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 76 f.; dazu auch VALTA, 50 f.

Schliesslich betont SCHÖN die Tatsache, dass die Anwendung des Nutzenprinzips beim Vorliegen von grenzüberschreitenden steuerrechtlichen Sachverhalten mit dem internationalen Steuerwettbewerb nicht vereinbar sei.<sup>464</sup> Dem Nutzenprinzip nach solle die Aufteilung der Steuerlast zwischen den betroffenen Staaten dem Anteil der jeweils zur Verfügung gestellten staatlichen Leistungen entsprechen.<sup>465</sup> Dem internationalen Steuerwettbewerb nach besteuere ein Staat die Einkünfte aus einer Investition nur so lange, als die erwartete Steuereinnahme die für diese Investition zur Verfügung gestellten staatlichen Leistungen überschreite.<sup>466</sup> Ein Staat werde somit auf eine gerechte Besteuerung nach dem Nutzenprinzip verzichten, wenn er keine staatliche Leistung zur Verfügung stellen müsse.<sup>467</sup>

SCHÖN kommt mithin zum Schluss, dass das Nutzenprinzip beim Vorliegen von grenzüberschreitenden steuerrechtlichen Sachverhalten nicht dienen kann.<sup>468</sup>

### **c) Die Lehre von PETER HONGLER und PASQUALE PISTONE**

In ihrer Arbeit entwerfen HONGLER und PISTONE einen neuen Betriebsstättenbegriff, der dem Quellenstaat ermöglicht, seine Steuerhoheit im Rahmen der Besteuerung der Unternehmensgewinne zu wahren.<sup>469</sup> Im Grunde wird die Schaffung eines neuen Betriebsstättenbegriffs vorgeschlagen, der auf einem neuen Anknüpfungspunkt in Form einer digitalen Präsenz beruht.<sup>470</sup> Nach Ansicht von HONGLER und PISTONE solle die Anwendung des Nutzenprinzips auf internationaler steuerrechtlicher Ebene der Förderung dieses neuen Konzepts der Betriebsstätte dienen.<sup>471</sup>

HONGLER und PISTONE führen aus, dass das Nutzenprinzip sowie der Betriebsstättenbegriff zu einer Zeit entstanden seien, in der die Digitalisierung und folglich die digi-

---

<sup>464</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 76 f.; dazu auch VALTA, 51.

<sup>465</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 77; dazu auch, 51.

<sup>466</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 77; dazu auch VALTA, 51.

<sup>467</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 77; dazu auch VALTA, 51.

<sup>468</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 93.

<sup>469</sup> HONGLER/PISTONE, 2 und 15 f.

<sup>470</sup> Ausführlicher dazu hinten, 186 ff.

<sup>471</sup> HONGLER/PISTONE, 2 und 19 ff.

tale Wirtschaft weder denkbar noch möglich waren. Dies könne einer der Gründe dafür sein, weshalb die physische Präsenz eine Voraussetzung für die Besteuerung an der Quelle darstelle. Zur Zeit der Entstehung des Nutzenprinzips sowie des Betriebsstättenkonzepts waren tatsächlich nur physische Güter und Leistungen vorhanden (wie bspw. die Strassen oder die Polizei).<sup>472</sup>

In Bezug auf den Begriff der Betriebsstätte betonen sie weiter, dass die Voraussetzung der festen Geschäftseinrichtung noch heute Vorteile mit sich bringe. Die Voraussetzung einer festen Geschäftseinrichtung führe zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zum Schutz des Wettbewerbs,<sup>473</sup> schaffe Rechtssicherheit sowohl für die steuerpflichtigen Personen als auch für die Steuerbehörde und vereinfache die Steuererhebung.<sup>474</sup> Trotz dieser Vorteile vertreten HONGLER und PISTONE die Ansicht, dass die feste Geschäftseinrichtung nicht als eine unabdingbare Voraussetzung für die Unternehmensbesteuerung zu betrachten sei.<sup>475</sup> Bei dieser Voraussetzung handle es sich mehr um «[...] *an expression of positive law included in tax treaties, which can be the object of changes, just like all other clauses contained therein to the extent that they are unsuitable to achieve a fair and balanced allocation of taxing powers in the digital economy.*»<sup>476</sup>

Da die neuen Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft so dynamisch seien, dass die traditionellen steuerrechtlichen Anknüpfungspunkte, wie die physische Präsenz oder die feste Geschäftseinrichtung, nicht mehr zeitgemäss erscheinen, scheine die Anwendung des Nutzenprinzips für eine gerechte Aufteilung der Steuerlast beim Vorliegen von grenzüberschreitenden steuerrechtlichen Sachverhalten angemessen zu sein. Es wird angenommen, dass sowohl die herkömmlichen Unternehmen als auch jene Unternehmen, die keine physische Präsenz im Staat der Nutzer haben, von den durch den jeweiligen Staat gewährten Vorteilen profitieren.<sup>477</sup> Infolge der von dem betroffe-

---

<sup>472</sup> Zum Ganzen HONGLER/PISTONE, 21.

<sup>473</sup> Siehe dazu BGE 24 I 444 ff.

<sup>474</sup> Bei den Gründen für die Schaffung von Rechtsicherheit sowie für die Vereinfachung der Steuererhebung handelt es sich um die zwei wichtigsten Rechtfertigungsgründe der Voraussetzung der festen Geschäftseinrichtung (siehe dazu ARNOLD, 1.1.2.1.2). Zum Ganzen HONGLER/PISTONE, 21.

<sup>475</sup> HONGLER/PISTONE, 21.

<sup>476</sup> HONGLER/PISTONE, 21 f.

<sup>477</sup> HONGLER/PISTONE, 23.

nen Staat zur Verfügung gestellten Infrastrukturen können diese Unternehmen ihre Produkte und Leistungen verkaufen. Unter dem Begriff der Infrastrukturen werden u.a. die Energieversorgung, die Abfallverwertung, der Schutz der Immaterialgüterrechte, die Zwangsvollstreckung und eine stabile Rechtsordnung verstanden.<sup>478</sup> Im Rahmen der digitalen Wirtschaft müsse weiter beachtet werden, dass sich eine Vielzahl der für die Ausübung der Geschäftstätigkeiten notwendigen Vorteile in denjenigen Staaten befinden, in denen die Internetnutzer bzw. die Kunden ihren Wohnsitz oder Aufenthalt haben.<sup>479</sup> Nach Ansicht von HONGLER und PISTONE müsse somit das Nutzenprinzip an die Anforderungen der neuen Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft angepasst werden. Sie zählen mithin als mögliche staatliche Vorteile auf:<sup>480</sup>

*«Legal system in general: Without a legal system allowing a digital world, enterprises could not offer their products online. **Enforcement of customers' payments:** Without such guarantee, enterprises would be reluctant to offer their products in certain jurisdictions. **Protection of intellectual property rights:** Without such guarantee, enterprises would be reluctant to offer their products in certain jurisdictions. **Maintenance of digital environment:** Without sufficient technical infrastructure, no digital products could be offered. **Supply of energy:** Without sufficient energy supply, no digital products could be offered. **Waste recycling:** Such benefit is essential for the e-commerce industry. **Infrastructure in general.***»

Anknüpfend an das Nutzenprinzip kommen HONGLER und PISTONE mithin zum Schluss, dass die neuen Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft den steuernden Staat nicht daran hindern müssen, sein Besteuerungsrecht auszuüben. Trotz Fehlens der Voraussetzung der physischen Präsenz bzw. der festen Geschäftseinrichtung stellen die geschilderten staatlichen Vorteile eine ausreichende Grundlage für die Besteuerung dar.<sup>481</sup>

---

<sup>478</sup> HONGLER/PISTONE, 23.

<sup>479</sup> HONGLER/PISTONE, 22.

<sup>480</sup> HONGLER/PISTONE, 22. In Bezug auf diese Leistungen siehe auch PINTO, Reconceptualize, 268 ff.

<sup>481</sup> HONGLER/PISTONE, 22. Ausführlicher zur Lehre von HONGLER und PISTONE hinten, 186 ff.

### 3.3 Zusammenfassung und Folgerungen

Das Äquivalenzprinzip bezieht sich auf die aristotelische *iustitia commutativa* und ähnelt dem *do-ut-des-Prinzip* der Marktwirtschaft. Es sieht die Steuern als Preis für die vom Staat zur Verfügung gestellten Güter und Leistungen vor.<sup>482</sup> Wie bereits einleitend erwähnt, kann das Äquivalenzprinzip nur dann vollständig verwirklicht werden, wenn «*jedem Steuerzahler sein individueller Nutzen aus den Staatsausgaben bekannt*» ist.<sup>483</sup> Wie die steuerrechtliche Lehre betont, besteht das Problem nun aber darin, dass der tatsächliche Wert der zur Verfügung gestellten staatlichen Leistungen praktisch und faktisch nicht festgestellt werden kann. Als Folge dieser Nichtteilbarkeit und Nichtzurechenbarkeit kann das Äquivalenzprinzip nicht als Prinzip für eine gerechte Aufteilung der Steuerlast zwischen den Steuerpflichtigen eines Staates betrachtet werden.<sup>484</sup> Die gleiche Problematik wird auch auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts beobachtet: auch als Aufteilungsregel zwischen dem Wohnsitz- und dem Quellenstaat eignet sich das Äquivalenzprinzip nicht. U.a. vertritt SCHÖN diese Ansicht. Er geht davon aus, dass es unmöglich sei, ein sicheres Verhältnis zwischen den erwirtschafteten Einkünften und den zur Erzielung der Einkünfte genutzten staatlichen Leistungen festzustellen. SCHÖN lehnt damit die Anwendung des Nutzenprinzips beim Vorliegen von grenzüberschreitenden steuerrechtlichen Sachverhalten ab.<sup>485</sup>

Der Ansicht von SCHÖN kann nicht widersprochen werden. Gegen die Anwendung des Äquivalenzprinzips sprechen vor allem Praktikabilitätsgründe. Es scheint hilfreich zu sein, diese Betrachtungsweise mit einem einfachen Beispiel zu veranschaulichen: Nehmen wir ein Beispiel aus dem Gebiet der Physik und insb. aus dem zweiten Hauptsatz der Thermodynamik.<sup>486</sup> Das Beispiel bezieht sich auf die Carnot-Wärme-

---

<sup>482</sup> Vorne, 70.

<sup>483</sup> MUSGRAVE/MUSGRAVE/KULLMER, Band II, 12 f. und auch MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 17.

<sup>484</sup> Vorne, 71.

<sup>485</sup> Zum Ganze vorne, 76 ff.

<sup>486</sup> Der zweite Hauptsatz der Thermodynamik lautet wie folgt: «*Die in der Natur stattfindenden Vorgänge laufen so ab, dass dabei Entropie höchstens erzeugt, niemals aber vernichtet werden kann*» (MÜLLER R. Thermodynamik, 275).

kraftmaschine.<sup>487</sup> Durch das Verbrennen von Treibstoffen wie Gas, Holz, Kohle oder Öl wird der Carnot-Wärmekraftmaschine die Wärme  $Q_H$  zugefügt. Ein wesentlicher Teil dieser Energie bleibt jedoch ungenutzt und wird als Wärme  $Q_L$  wieder auf das kühlere Reservoir abgewälzt. Nur ein kleiner Teil der zugefügten Energie wird daher als Arbeit genutzt.<sup>488</sup> Mit anderen Worten entspricht die zugefügte Wärme nicht der tatsächlich genutzten Energie. Wie die Carnot-Wärmekraftmaschine kann der Nutzen, den ein Unternehmen für die Durchführung der Geschäftstätigkeiten aus den staatlichen Leistungen herangezogen hat, die tatsächliche Wertschöpfung nicht widerspiegeln. Der Nutzen sowie die zur Verfügung gestellten staatlichen Leistungen stellen nicht die einzigen Faktoren dar, die der Produktion sowie der Gewinnerwirtschaftung dienen.<sup>489</sup> Ferner muss noch beachtet werden, dass es (fast) unmöglich ist, dass zwei oder mehrere Unternehmen die zur Verfügung gestellten staatlichen Leistungen im gleichen Masse nutzen. Diese Tatsache wird auch von VOLCKENS bestätigt, der dazu folgendes schreibt:<sup>490</sup>

*«So gibt es Zeiten, in denen mehr Leistungen in Anspruch genommen werden und Zeiten, in denen der Steuerpflichtige auf weniger Leistungen des Staates zurückgreift.»*

Daraus folgt, dass eine Ermittlung des gezogenen Nutzens ausgeschlossen ist. Dies führt dazu, dass sich das Äquivalenzprinzip nicht zur Ermittlung der interindividuellen Gerechtigkeit eignet. Mit anderen Worten kann die Frage nach der Art und Weise sowie nach der Höhe des von einer steuerpflichtigen Person zu leistenden Beitrags zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs eines Staats nicht beantwortet werden.<sup>491</sup> Jedoch, wie MATTEOTTI betont:<sup>492</sup>

---

<sup>487</sup> Bei der Carnot-Wärmekraftmaschine handelt es sich um eine Maschine, die Wärme in mechanische Energie umwandelt (MÜLLER R., Thermodynamik, 227).

<sup>488</sup> MÜLLER R., Thermodynamik, 285 f.

<sup>489</sup> Ausführlicher dazu auch SCHÖN, WTJ 2009, 75 ff.

<sup>490</sup> VOLCKENS, 140.

<sup>491</sup> Zur interindividuellen Gerechtigkeit vorne, 56.

<sup>492</sup> MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 19.

*«[...] dass das Äquivalenzprinzip bei der Steuererhebung keinen besonderen Platz einnimmt, bedeutet nicht, dass der Äquivalenzgesichtspunkt bei der Gestaltung der Besteuerung überhaupt keine Rolle spielt.»*

Das Äquivalenzprinzip könnte somit zur Beantwortung der Frage beitragen, nach welchem Prinzip das Besteuerungsrecht konkurrierenden Steuergewalten zugewiesen und gegeneinander abgegrenzt werden kann. Wie bereits erwähnt, drängt jedoch der Begriff der Äquivalenz den ökonomischen Sinngehalt des Äquivalenzprinzips in den Hintergrund. Es ist deshalb besser, den ökonomischen Begriff des Nutzenprinzips zu verwenden.<sup>493</sup>

Dem Nutzenprinzip nach wird die Steuer als Gegenleistung für die staatlichen Leistungen verstanden.<sup>494</sup> Einem Staat steht nur dann das Besteuerungsrecht zu, wenn er diese Leistungen tatsächlich erbringt.<sup>495</sup> Oder besser ausgedrückt: Der Besteuerungsvorrang soll primär demjenigen Staat eingeräumt werden, der die Erzielung der Steuerquelle durch die Erbringung der staatlichen Infrastrukturen fördert.<sup>496</sup> Wie HONGLER und PISTONE festgestellt haben, profitieren nicht nur die herkömmlichen Unternehmen, sondern auch die Unternehmen, die keine physische Präsenz im Staat der Nutzer haben, von den durch den jeweiligen Staat gewährten Vorteilen. Mit anderen Worten stellt der Staat dem Kunden und/oder dem Nutzer die notwendigen Infrastrukturen zur Verfügung, die dem betroffenen Unternehmen ermöglichen, seine Produkte bzw. seine Leistungen zu verkaufen.<sup>497</sup> Unter dem Begriff der Infrastrukturen werden nicht nur die technischen Einrichtungen für das Funktionieren des Internets verstanden, sondern auch diejenigen für die Energieversorgung, Abfallentsorgung sowie für das Strassenwesen und ein gutes Rechtssystem.<sup>498</sup> Hinzu kommt, dass die Nutzer mit der Lieferung ihrer Daten unentgeltlich an den Geschäftstätigkeiten

---

<sup>493</sup> Dazu vorne, 73.

<sup>494</sup> HEY, FS Lang, 147.

<sup>495</sup> OSWALD, 20.

<sup>496</sup> HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 45; VOGEL, Worldwide Teil III, 398.

<sup>497</sup> HONGLER/PISTONE, 23.

<sup>498</sup> HONGLER/PISTONE, 19 und 23; ausführlicher dazu auch hinten, 186 ff.

eines Unternehmens mitwirken. Wie der COLLIN & COLIN-Bericht darlegt,<sup>499</sup> erfüllen die Nutzer zwei bestimmte Funktionen: Sie gelten zugleich als Verbraucher sowie als Hersteller der jeweiligen Leistung. Sie leisten «*free labour*» und werden somit als «*virtual volunteer workers*» bezeichnet.<sup>500</sup> Daraus folgt eine Verschmelzung zwischen Produktions- und Konsumsphäre. Die Nutzer können somit als Teil der Infrastruktur oder besser als Teil der Wertschöpfungskette verstanden werden, denn sie tragen (unentgeltlich) zum Wachstum und Gewinnerfolg eines Unternehmens bei.<sup>501</sup> Wie VOGEL vertrete ich die Meinung, dass die Infrastrukturen eines Quellenstaats die Hauptvoraussetzungen für die Erwirtschaftung der Einkünfte sind.<sup>502</sup> Des Weiteren bestätigen auch HONGLER und PISTONE, dass die im Staat der Nutzer bestehenden Infrastrukturen wesentliche Vorteile eines ausländischen Unternehmens für die Erzielung von Einkünften darstellen.<sup>503</sup> Das Nutzenprinzip anerkenne daher das Recht des Quellenstaats zur Erhebung der Steuern, denn die Erzielung der Einkünfte werde vorrangig im Quellenstaat durch die Erbringung der staatlichen Leistungen ermöglicht.<sup>504</sup> Das Nutzenprinzip kann somit dazu dienen, die Anwendung eines quellenbasierten Systems auf dem Gebiet der digitalen Wirtschaft zu verstärken bzw. zu rechtfertigen.

Schliesslich begünstigt das Nutzenprinzip die zwischenstaatliche Gerechtigkeit, die darauf gerichtet ist, eine gerechte Aufteilung von Gewinnen und Verlusten zwischen den Staaten zu erreichen. Das Thema der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit und der Zusammenhang mit dem Nutzenprinzip werden im nächsten Kapitel behandelt.

---

<sup>499</sup> Ausführlicher dazu hinten, 184 ff.

<sup>500</sup> COLLIN & COLIN, Synthèse 2 und Report 49; CHAFFEY, 54 f.

<sup>501</sup> COLLIN & COLIN, Synthèse 2 und Report 49.

<sup>502</sup> Dazu vorne, 74 f.

<sup>503</sup> Dazu vorne, 78 ff.

<sup>504</sup> Dazu siehe auch VOGEL vorne, 76.



## 4. Die zwischenstaatliche Gerechtigkeit

### 4.1 Einführung

Die zwischenstaatliche Gerechtigkeit (auch als «*inter-nation equity*» bekannt) findet ihre Wurzeln in der Lehre von PEGGY MUSGRAVE<sup>505</sup> und später ihre Konkretisierung in dem Forschungsbeitrag von RICHARD und PEGGY MUSGRAVE im Jahr 1972.<sup>506</sup> Bei grenzüberschreitenden steuerrechtlichen Sachverhalten müssen die Gerechtigkeitsüberlegungen über die individuelle Gerechtigkeit hinaus erstreckt werden, denn im Fall einer grenzüberschreitenden Besteuerung sind nicht nur die steuerpflichtigen Personen, sondern auch mehrere Staaten beteiligt. Folglich stellt sich nicht nur die Frage nach einer gerechten Besteuerung der steuerpflichtigen Personen, sondern auch jene nach zwischenstaatlicher Gerechtigkeit.<sup>507</sup>

Die zwischenstaatliche Gerechtigkeit betrifft die Aufteilung der innerstaatlichen Gewinne und Verluste im internationalen Verhältnis. Ziel dieses theoretischen Konzepts ist es zu gewährleisten, dass die betroffenen Staaten einen gerechten Anteil am aus den grenzüberschreitenden Sachverhalten ergebenden Steuereinnahmen bekommen.<sup>508</sup>

Im Rahmen der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit fehlt es an vorgegebenen Grundsätzen, auf die man sich stützen kann, um die Frage zu antworten, ob sich die zwischenstaatliche Gerechtigkeit für ein vorrangiges Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaats oder für ein vorrangiges Besteuerungsrecht des Quellenstaats ausspricht.<sup>509</sup> In den folgenden Abschnitten werden deshalb alternative Ansätze auf ihre jeweiligen Bedeutungen für die Frage der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit in Betracht gezogen. Die zwischenstaatliche Gerechtigkeit wird zuerst anhand einer opfer- und nutzentheoretischen Betrachtungsweise analysiert. Danach werden der Wohnsitzstaat und der Quellenstaat im Verhältnis zueinander betrachtet und somit die Auswirkungen des

---

<sup>505</sup> BREWER RICHMAN, 5.

<sup>506</sup> MUSGRAVE/MUSGRAVE, 68 ff.

<sup>507</sup> VOLCKENS, 133.

<sup>508</sup> OECD, Final Report – Action 1, 21.

<sup>509</sup> ZUBER, 82; dazu auch LIEBING, 121.

Welteinkommensprinzips und des Quellenprinzips auf die zwischenstaatliche Gerechtigkeit untersucht.

## 4.2 Opfertheoretische und nutzentheoretische Betrachtungsweise

### a) *Die opfertheoretische Betrachtungsweise*

Wie bereits dargelegt,<sup>510</sup> betrachtet die Opfertheorie den Staat als einen höherwertigen Organismus, der über dem einzelnen Menschen steht.<sup>511</sup> Demnach werden die Steuern nicht als Entgelt für die staatlichen Leistungen, sondern als Opfer verstanden.<sup>512</sup> Das Welteinkommensprinzip erfährt seine Rechtfertigung unter dieser Theorie.<sup>513</sup>

Auf den ersten Blick könnte die opfertheoretische Betrachtungsweise ein vorrangiges Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates der steuerpflichtigen Person begünstigen.<sup>514</sup> Die opfertheoretische Betrachtungsweise setzt voraus, dass der Wohnsitzstaat einer steuerpflichtigen Person mit deren Staatsangehörigkeit zusammenfällt.<sup>515</sup> Heutzutage wird jedoch eine Welteinkommensbesteuerung auf Basis der Staatsbürgerschaft nur noch in wenigen Staaten durchgeführt.<sup>516</sup> In der Regel bezieht sich die weltweite Besteuerung auf den (Wohn-)Sitz bzw. auf die Ansässigkeit einer steuerpflichtigen Person.<sup>517</sup> VOLCKENS stellt somit in Frage, ob:<sup>518</sup>

*«der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt des Steuerpflichtigen zur Begründung einer vorrangigen Besteuerung durch den Wohnsitzstaat aus opfertheoretischen Gesichtspunkten ausreichen kann.»*

---

<sup>510</sup> Vorne, 74.

<sup>511</sup> VOGEL, FS Klein, 366.

<sup>512</sup> VOGEL, in: Vogel, DStG 8, 22.

<sup>513</sup> SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.57.

<sup>514</sup> VOLCKENS, 138.

<sup>515</sup> VOLCKENS, 138.

<sup>516</sup> Dazu auch vorne, 75.

<sup>517</sup> VOLCKENS, 138; VOGEL, FS Klein, 373.

<sup>518</sup> VOLCKENS, 138.

Diese Frage kann jedoch nicht positiv beantwortet werden. Lehre und Rechtsprechung umschreiben den steuerrechtlichen Wohnsitz sowie den gewöhnlichen Aufenthalt als Ort, an dem sich der Mittelpunkt der (persönlichen und beruflichen) Lebensinteressen einer Person befinden. Dabei handelt es sich um den Ort, zu welchem die stärksten Beziehungen begründet werden.<sup>519</sup> Gestützt auf den Gedankengang von VOGEL stellt VOLCKENS weiter in Frage, ob auch:<sup>520</sup>

*«eine Betriebsstätte oder sonstige feste Einrichtung im Quellenstaat nicht eine solche ebensolche enge, ein Opfer rechtfertigende Verbindung entstehen läßt.»*

Die im Quellenstaat durchgeführten Geschäftstätigkeiten können tatsächlich eine engere und gefestigtere Verbindung der steuerpflichtigen Person mit diesem Staat aufbauen als diejenige, die diese Person in ihrem Wohnsitzstaat hat. Die opfertheoretische Betrachtungsweise führt im Anwendungsbereich des Wohnsitzprinzips zu sich widersprechenden Argumenten, die sowohl für eine Besteuerung durch den Quellenstaat als auch für eine Besteuerung durch den Wohnsitzstaat sprechen.<sup>521</sup>

Aus all diesen Gründen kann die opfertheoretische Betrachtungsweise keine Antwort auf die Frage geben, welchem Staat der Besteuerungsvorrang eingeräumt werden soll.

#### **b) Die nutzentheoretische Betrachtungsweise**

Wie oben dargelegt, wird die Anwendung des Nutzenprinzips als Steuermassstab sowohl auf staatlicher als auch auf internationaler Sicht mit der Begründung abgelehnt, dass die zur Verfügung gestellten staatlichen Leistungen praktisch und faktisch nicht festgestellt werden können, bzw. nicht hinreichend gemessen werden können.<sup>522</sup> Das Nutzenprinzip könnte jedoch dazu dienen, die Frage zu beantworten, ob im Rahmen der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit das Besteuerungsrecht vorrangig dem Wohnsitz- oder dem Quellenstaat zugeordnet werden soll.<sup>523</sup> Wie oben geschildert, sieht das Nut-

---

<sup>519</sup> LOCHER, Kommentar DBG, Art. 3 N 6 f.; REICH, Steuerrecht; BGE 123 I 289 E. 2a; BGE 125 I 54 E. 2; BGE 101 Ia 557, E. 4a.

<sup>520</sup> VOLCKENS, 139; dazu auch VOGEL, Worldwide Teil III, 395.

<sup>521</sup> VOLCKENS, 139.

<sup>522</sup> Vorne, 71.

<sup>523</sup> LIEBING, 123 f.; VOLCKENS, 139 f.

zenprinzip vor, dass der Besteuerungsvorrang demjenigen Staat eingeräumt werden soll, der die Erzielung der Steuerquelle durch die Erbringung der staatlichen Leistungen fördert.<sup>524</sup> Wie VOLCKENS betont, bedeutet dies mit anderen Worten:<sup>525</sup>

*«[...] dass der Umfang bzw. die Intensität des Besteuerungsrechts eines Staates von der tatsächlichen Inanspruchnahme seiner angebotenen Leistungen bestimmt würde. Es käme mithin [...] zu einer unterschiedlich starken Ausprägung von Leistungsbeziehungen zwischen Staat und Steuerpflichtigen.»*

Die tatsächliche Inanspruchnahme der staatlichen Leistungen bestimme daher das Besteuerungsrecht eines Staats. Danach würde ein Besteuerungsvorrang desjenigen Staates resultieren, dessen Leistung stärker in Anspruch genommen würden.<sup>526</sup> Die Inanspruchnahme der Leistungen eines Staats durch eine steuerpflichtige Person sei jedoch starken Schwankungen unterworfen und bleibe in seltensten Fällen gleich. Fraglich ist daher, wie im Falle unregelmässiger Inanspruchnahme der staatlichen Leistungen das Besteuerungsrecht der Staaten festgestellt werden sollte. Es stellt sich ausserdem die Frage, wie der tatsächliche Wert der in Anspruch genommenen staatlichen Leistungen praktisch und faktisch zu bemessen wäre.<sup>527</sup>

Als Folge der Nichtbestimmbarkeit und Nichtzurechenbarkeit der in Anspruch genommenen staatlichen Leistungen kann die nutzentheoretische Betrachtungsweise nicht zur Beantwortung der Frage dienen, ob im Rahmen der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit das Besteuerungsrecht vorrangig dem Wohnsitz- oder dem Quellenstaat zugeordnet werden soll.<sup>528</sup>

### **c)     *Fazit***

Weder aus der opfertheoretischen noch aus der nutzentheoretischen Betrachtungsweise lässt sich eine konkrete Antwort auf die Frage ableiten, ob dem Wohnsitz- oder

---

<sup>524</sup> Vorne, 70.

<sup>525</sup> VOLCKENS, 139.

<sup>526</sup> VOLCKENS, 139 f.

<sup>527</sup> Zum Ganzen VOLCKENS, 140.

<sup>528</sup> Eine ähnliche Begründung führen auch LIEBING, 123 f. und BENZ, 146 aus.

dem Quellenstaat ein vorrangiges Besteuerungsrecht eingeräumt werden soll. Im folgenden Abschnitt wird deshalb ein alternativer Ansatz auf seine jeweilige Bedeutung für die Frage der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit in Betracht gezogen. Der Wohnsitzstaat und der Quellenstaat werden im Verhältnis zueinander betrachtet. Es erfolgt mithin eine Untersuchung der Auswirkungen des Welteinkommens- und des Quellenprinzips bezüglich der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit.

#### **4.3 Auswirkungen des Welteinkommensprinzips und des Quellenprinzips auf die zwischenstaatliche Gerechtigkeit**

##### **a) Einführung**

VOLCKENS schlägt vor, die beteiligten Staaten (Wohnsitz- und Quellenstaat) im Verhältnis zueinander zu betrachten und somit die Auswirkungen des Welteinkommensprinzips und des Quellenprinzips auf die zwischenstaatliche Gerechtigkeit zu untersuchen.<sup>529</sup> VOLCKENS veranschaulicht diese alternative Betrachtungsweise mit der Frage, ob:<sup>530</sup>

*«[...] die Besteuerung des Welteinkommens oder die Besteuerung der Quelleinkünfte für sich genommen schon einen Vorrang aus Gründen der Verteilungsgerechtigkeit rechtfertigen können.»*

Das Verhältnis der beteiligten Staaten zueinander und die Auswirkungen des Welteinkommens- und des Quellenprinzips auf die zwischenstaatliche Gerechtigkeit werden nachfolgend anhand der Lehre von RICHARD und PEGGY MUSGRAVE, der Lehre von KLAUS VOGEL sowie der Lehre von HANS VOLKERT VOLCKENS bewertet.

##### **b) Die Lehre von RICHARD und PEGGY MUSGRAVE**

Nach der Ansicht von RICHARD und PEGGY MUSGRAVE bezieht sich die zwischenstaatliche Gerechtigkeit auf die Aufteilung von volkswirtschaftlichen Gewinnen und Verlusten zwischen den Staaten.<sup>531</sup> Zuerst führen sie aus, dass eine Besteuerung im Quellen-

---

<sup>529</sup> VOLCKENS, 141 f.

<sup>530</sup> VOLCKENS, 142.

<sup>531</sup> MUSGRAVE/MUSGRAVE, 68.

staat das volkswirtschaftliche Vermögen des Wohnsitzstaates verringere: Bezöge eine in einem Staat ansässige Person Einkünfte aus dem Quellenstaat, dann würden diese Einkünfte für den Ansässigkeitsstaat einen innerstaatlichen Wohlfahrtsgewinn darstellen. Dieser werde jedoch durch die Besteuerung der jeweiligen Einkünfte im Quellenstaat reduziert. Dieser volkswirtschaftliche Verlust entstünde somit entweder aus der Steueranrechnung für die im Quellenstaat bezahlten Steuern oder aus der für die steuerpflichtige Person resultierenden Doppelbesteuerung.<sup>532</sup> Ohne die Besteuerung im Quellenstaat können die im Ausland erzielten Einkünfte zur Steigerung des Vermögens im Wohnsitzstaat führen (sog. «*national gain*»).533 Nach Meinung von RICHARD und PEGGY MUSGRAVE hat die Welteinkommensbesteuerung somit keine erheblichen Auswirkungen auf die zwischenstaatliche Gerechtigkeit. Hingegen führe eine Besteuerung im Quellenstaat zu volkswirtschaftlichen Auswirkungen auf die zwischenstaatliche Gerechtigkeit, indem sie das Vermögen im Wohnsitzstaat verringert.<sup>534</sup>

**c) Die Lehre von KLAUS VOGEL**

In Bezug auf das Verhältnis zwischen den betroffenen Staaten führt VOGEL aus, dass die Welteinkommensbesteuerung im Wohnsitzstaat keine Probleme zwischenstaatlicher Gerechtigkeit aufwerfe. Dies sei immer dann der Fall, wenn eine steuerpflichtige Person ihre Steuern durch die im Wohnsitzstaat erwirtschafteten finanziellen Mittel bezahlen könne. Eine Beeinträchtigung zulasten des Quellenstaates liege aber dann vor, wenn eine steuerpflichtige Person einen Teil ihrer finanziellen Mittel aus dem Quellenstaat abziehen müsse, um die Steuern im Wohnsitzstaat zu zahlen.<sup>535</sup> Hingegen

---

<sup>532</sup> RICHARD und PEGGY MUSGRAVE führen das Folgende aus: «[...] Let X, a resident of A, invest in B. Income earned thereon constitutes a national gain to country A. If country B taxes the income earned by X, the gain accruing to country A as a nation is reduced. This is the issue of international equity. The fact that the gain accrues to B's treasury is not the crucial point. B may pass this gain on to tax-payers by tax reduction, but it still retains the national gain. Similarly, A has suffered a national loss due to B's tax. This national loss results, whether A gives a credit to X for taxes paid to B, thereby suffering a treasury loss, or whether the income is taxed again and X is left to bear the burden [...]» (MUSGRAVE/MUSGRAVE, 69).

<sup>533</sup> MUSGRAVE/MUSGRAVE, 72.

<sup>534</sup> MUSGRAVE/MUSGRAVE, 72.

<sup>535</sup> VOGEL, FS Klein, 376.

wirke die Quellenbesteuerung immer auf den Wohnsitzstaat ein, denn sie senke das Einkommen der steuerpflichtigen Personen in diesem letzten genannten Staat ab.<sup>536</sup>

**d) Die Lehre von HANS VOLCKERT VOLCKENS**

VOLCKENS hegt Zweifel an der Tatsache, dass die Welteinkommensbesteuerung im Wohnsitzstaat keine Auswirkungen auf die zwischenstaatliche Gerechtigkeit entfaltet.<sup>537</sup> Im Gegensatz zu RICHARD und PEGGY MUSGRAVE und KLAUS VOGEL ist er der Meinung, dass nicht nur das Quellenprinzip, sondern auch das Welteinkommensprinzip Auswirkungen auf die zwischenstaatliche Gerechtigkeit hat.<sup>538</sup> VOLCKENS führt aus, dass der Wohnsitzstaat durch die Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip auch auf diejenigen Einkünfte zugreife, zu deren Erwirtschaftung er (fast) nichts beigetragen habe. Mit anderen Worten *«bereichert sich der Wohnsitzstaat dadurch mittelbar an der Leistung des Quellenstaates.»*<sup>539</sup> Darüber hinaus kritisiert er, dass der Quellenstaat das Besteuerungsrecht nach dem Welteinkommensprinzip nicht zugeordnet bekommt, wenn eine steuerpflichtige Person ihre Einkünfte überwiegend oder ausschliesslich im Quellenstaat erwirtschaftet. Kritisch hat VOLCKENS ebenfalls hinterfragt, warum in diesem Fall dem Wohnsitzstaat Zugriff auf die betroffenen ausländischen Einkünfte gestattet werden soll.<sup>540</sup> Nach Meinung von VOLCKENS übt somit auch das Welteinkommensprinzip erheblichen Einfluss auf die zwischenstaatliche Gerechtigkeit aus.<sup>541</sup>

**e) Fazit**

Das Dargelegte zeigt, dass beide Prinzipien Auswirkungen auf die zwischenstaatliche Gerechtigkeit haben. Mit anderen Worten bedeutet dies, dass sich die Besteuerung im Wohnsitzstaat und die Besteuerung im Quellenstaat in die Rechtsposition des ande-

---

<sup>536</sup> VOGEL, FS Klein, 376.

<sup>537</sup> VOLCKENS, 143.

<sup>538</sup> VOLCKENS, 144.

<sup>539</sup> VOLCKENS, 143.

<sup>540</sup> VOLCKENS, 143 f.

<sup>541</sup> VOLCKENS, 144.

ren betroffenen Staates einmischen.<sup>542</sup> Aus dieser Feststellung allein, lässt sich aber nicht feststellen, welchem Staat der Besteuerungsvorrang eingeräumt werden soll.

#### **4.4 Bevorzugung des Quellenprinzips bei grenzüberschreitenden Sachverhalten**

Obwohl keine konkrete Antwort auf die Frage möglich ist, ob dem Wohnsitz- oder dem Quellenstaat der Besteuerungsvorrang eingeräumt werden soll, lässt sich bei einer Analyse der verschiedenen Lehrmeinungen ein Vorrang der Besteuerung im Quellenstaat nach Massgabe des Quellenprinzips beobachten. Als erste Befürworter dieser Betrachtungsweise gelten RICHARD und PEGGY MUSGRAVE, die sich mit der Frage nach der gerechten Aufteilung der grenzüberschreitenden Einkünfte zwischen den betroffenen Staaten beschäftigt haben. RICHARD und PEGGY MUSGRAVE sind zu folgendem Ergebnis gekommen:<sup>543</sup>

*«Ultimately, the only satisfactory solution [...] would be the taxation of such income on an international basis with subsequent allocation of proceeds on an apportionment basis among the participation countries, making allowance for distributional considerations.»*

Im internationalen Verhältnis soll somit die Aufteilung der Steuereinnahmen aus grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen einen Verteilungseffekt haben.<sup>544</sup> Nach Ansicht von RICHARD und PEGGY MUSGRAVE kann dieser Verteilungseffekt durch die Anwendung des Quellenprinzips erreicht werden.<sup>545</sup>

KLAUS VOGEL ist der Ansicht, dass sich die zwischenstaatliche Gerechtigkeit mit der Besteuerung an der Quelle deckt. *De facto* stelle nicht der Ansässigkeitsstaat, sondern der Quellenstaat die notwendigen Infrastrukturen sowie den Markt für die Erzielung der Einkünfte bereit.<sup>546</sup> Wie bei der interindividuellen Gerechtigkeit<sup>547</sup> kann zwi-

---

<sup>542</sup> VOLCKENS, 145.

<sup>543</sup> MUSGRAVE/MUSGRAVE, 85.

<sup>544</sup> MUSGRAVE/MUSGRAVE, 85.

<sup>545</sup> MUSGRAVE/MUSGRAVE, 74.

<sup>546</sup> VOGEL, Worldwide Teil III, 398 f.

<sup>547</sup> Vorne, 56 f.



schenstaatliche Gerechtigkeit somit nur mit der Nutzentheorie erreicht werden. Aus diesem Grund spricht sich VOGEL auch mit Blick auf die zwischenstaatliche Gerechtigkeit für eine ausschliessliche Besteuerung im Quellenstaat aus.<sup>548</sup>

In ihrem Forschungsbeitrag zur Gerechtigkeit der Besteuerung im internationalen Verhältnis bezieht NANCY KAUFMAN das vom Völkerbund im Jahr 1923 veröffentlichte Gutachten zur Problematik der Doppelbesteuerung in ihre Überlegungen mit ein.<sup>549</sup> Sie legt die zwischenstaatliche Gerechtigkeit auf der Basis des Konzepts der wirtschaftlichen Zugehörigkeit aus.<sup>550</sup> Während die interindividuelle Gerechtigkeit durch eine Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip erreicht werden kann, soll sich die zwischenstaatliche Gerechtigkeit auf eine Besteuerung nach den wirtschaftlichen Interessen einer steuerpflichtigen Person zu jedem betroffenen Staat beziehen.<sup>551</sup>

Schliesslich behandelten auch RICHARD DOERNBERG, LUC HINNEKENS, WALTER HELLERSTEIN und JINYAN LI die zwischenstaatliche Gerechtigkeit im Rahmen der Besteuerung des E-Commerce in ihrem Forschungsbeitrag.<sup>552</sup> Sie untersuchten die Forderung nach zwischenstaatlicher Gerechtigkeit unter dem Blickwinkel der Besteuerung des E-Commerce. DOERNBERG, HINNEKENS, HELLERSTEIN und LI kommen zum Ergebnis, dass die Verbreitung des E-Commerce eine ernsthafte Bedrohung für die zwischenstaatliche Gerechtigkeit bewirken kann. Dies könne der Fall sein, wenn die Besteuerung an der Quelle der aus dem E-Commerce erzielten Einkünfte entweder entfällt oder schwierig durchzusetzen sei.<sup>553</sup>

---

<sup>548</sup> VOGEL, FS Klein, 376.

<sup>549</sup> Im Jahr 1921 beauftragte der Völkerbund vier Wirtschaftswissenschaftler GIJSBERT W. J. BRUINS aus Rotterdam, LUIGI EINAUDI aus Turin, EDWIN R. A. SELIGMAN aus New York und Sir JOSIAH STAMP aus London ein Gutachten zur Problematik der Doppelbesteuerung zu erstellen, das erst am 5. April 1923 veröffentlicht wurde (ausführlicher dazu hinten, 117 ff.).

<sup>550</sup> KAUFMAN, Law & Pol. Int. Bus. 1998, 194 ff.

<sup>551</sup> «*Interindividual equity might be best served by an income tax imposed on the taxpayer's ability to pay, but international equity, the identification of sovereign to whom the taxpayer should pay his or her tax and the limits of that sovereign's tax base, should be based on the taxpayer's economic interest in each country*» (KAUFMAN, Law & Pol. Int. Bus. 1998, 197).

<sup>552</sup> DOERNBERG/HINNEKENS/HELLERSTEIN/LI, passim.

<sup>553</sup> DOERNBERG/HINNEKENS/HELLERSTEIN/LI, 69.

#### 4.5 Zusammenfassung und Folgerungen

Die zwischenstaatliche Gerechtigkeit zielt darauf ab, eine gerechte Aufteilung des Steueraufkommens zwischen den betroffenen Staaten zu erreichen. Bei der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit handelt es sich somit um Verteilungsgerechtigkeit.<sup>554</sup> Wie für alle bisher behandelten Prinzipien stellt sich auch im Rahmen der Bewertung der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit die Frage, ob sich daraus Leitfäden zugunsten eines vorrangigen Besteuerungsrechts des Wohnsitzstaats oder zugunsten eines vorrangigen Besteuerungsrechts des Quellenstaats ableiten lassen.<sup>555</sup> Das Dargelegte hat gezeigt, dass weder eine opfer- bzw. nutzentheoretische Betrachtungsweise noch die Auswirkungen der Wohnsitz- oder Quellenbesteuerung auf den anderen beteiligten Staat eine Antwort auf diese Frage geben können.<sup>556</sup> Beiden Staaten steht ein Anteil aus den Steuereinnahmen zu. Bei einer Analyse der verschiedenen Lehrmeinungen lässt sich aber ein Vorrang der Besteuerung im Quellenstaat nach Massgabe des Quellenprinzips beobachten.<sup>557</sup>

Die Bevorzugung des Quellenprinzips bei grenzüberschreitenden Sachverhalten scheint auch den Eigenschaften der digitalen Wirtschaft zu entsprechen. In der Regel entsteht die Wertschöpfung einer (Dienst-)Leistung durch ihre Herstellung bzw. Produktion. Hauptsächlich knüpfen die Prinzipien sowie die Besteuerungsgrundsätze des internationalen Steuerrechts an der Produktionsseite an. In der Regel werden somit die Gewinne eines Unternehmens in demjenigen Staat besteuert, in dem die Produktion abgewickelt wird.<sup>558</sup> Zu beachten ist jedoch, dass die Wertschöpfung einer digitalen (Dienst-)Leistung auch im Absatzmarkt stattfinden kann. Eine Wertschöpfung entsteht auch durch die Nutzung der Marktgegebenheiten und der tatsächlichen und rechtlichen Infrastrukturen im Staat der Nutzer.<sup>559</sup> Ausserdem darf nicht vergessen werden, dass die digitale Wirtschaft von einer Verschmelzung von Produktions-

---

<sup>554</sup> ZUBER, 106; dazu auch vorne 85 f.

<sup>555</sup> LIEBING, 127 und vorne 72 f.

<sup>556</sup> Vorne, 86 ff.

<sup>557</sup> Vorne, 92 f.

<sup>558</sup> VOLCKENS, 148.

<sup>559</sup> VOLCKENS, 148.

und Konsumsphären gekennzeichnet ist. Die Nutzer gelten nicht nur als Kunden, sondern auch als Teil der Wertschöpfungskette.<sup>560</sup> Mit den dem Nutzer zur Verfügung gestellten öffentlichen Leistungen trägt folglich auch der Staat des Nutzers zur Entstehung der Wertschöpfung bei. Jeder einzelne Staat, in dem ein Nutzer ansässig ist, gilt somit als Quellenstaat. Mit anderen Worten kann jeder an der Wertschöpfungskette beteiligte Quellenstaat als Teil einer fiktiven Staatsgemeinschaft betrachtet werden, der einen gerechten Anteil an Steuereinnahmen erhalten soll.<sup>561</sup> Mit Blick auf die Verteilungsgerechtigkeit zwischen den Staaten beim Vorliegen von grenzüberschreitenden Sachverhalten kann dieser gerechte Steueraufkommensanteil durch die Besteuerung im Quellenstaat nach Massgabe des Quellenprinzips am bestens erreicht werden.<sup>562</sup>

### **III. Steuereffizienz und Steuerneutralität**

#### **1. Einführung**

##### **1.1 Steuereffizienz und Steuerneutralität als steuerpolitische Orientierungsprinzipien**

Als steuerpolitische Orientierungsprinzipien sind Steuereffizienz und Steuerneutralität auch im Rahmen der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft von massgeblicher Bedeutung.<sup>563</sup> Um eine umfassende und vertiefte Analyse der Bedeutung der Steuereffizienz und Steuerneutralität in der Welt der digitalen Wirtschaft zu ermöglichen, scheint es als erstes hilfreich zu sein, beide Begriffe aus rein theoretischer Sicht zu beschreiben.

Steuereffizienz und Steuerneutralität sind eng miteinander verknüpft und bedingen einander, sodass die eine ohne die andere nicht denkbar ist: Ein effizientes Steuersys-

---

<sup>560</sup> Ausführlicher zu den Nutzern als Teil der Infrastruktur bzw. als Teil der Wertschöpfungskette hinten, 211 ff.

<sup>561</sup> ZUBER, 107; siehe auch LIEBING, 122.

<sup>562</sup> Die gleiche Meinung vertritt VOLCKENS, 149.

<sup>563</sup> OECD, Final Report – Action 1, 16. Ausführlicher zu den Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft hinten, 150 ff.

tem kann nur erreicht werden, wenn dieses Steuersystem neutral ist. Umgekehrt kann ein neutrales Steuersystem nur dann erzielt werden, wenn es effizient ist.<sup>564</sup> Effizienz stellt einen wirtschaftlichen Begriff dar. Sie bezieht sich auf den Grundgedanken, dass die maximale Produktivität nur dann erreicht wird, wenn die Faktoren, die zur Einkommenserzielung führen, ausschliesslich von Marktmechanismen beeinflusst werden.<sup>565</sup> Die Effizienz strebt nach einer weltweiten nachhaltigen Kapitalallokation.<sup>566</sup> Im Rahmen des internationalen Steuerrechts verlangt das Effizienzziel eine Minimierung der steuerrechtlichen Einflussnahme auf die Allokation der Produktionsfaktoren zwischen den Staaten.<sup>567</sup> Mit anderen Worten erreicht die internationale Allokation des Kapitals ihr Maximum an Effizienz nur dann, wenn das Steuerrecht keinen Einfluss auf sie ausübt.<sup>568</sup> Dafür wird Neutralität verlangt. Da die wirtschaftlichen Entscheidungen zur Kapitalallokation ständig der steuerrechtlichen Beeinflussung unterliegen, ist die Erreichung einer absoluten Neutralität kaum möglich.<sup>569</sup> Des Weiteren kann keine absolute Neutralität erzielt werden, solange verschiedenartige Steuerbedingungen vorkommen. Steuerneutralität liesse sich somit nur durch utopische Bedingungen, wie bspw. einheitliche Steuersätze, identische Bemessungsgrundlagen oder gleiche Besteuerungsprinzipien, erreichen.<sup>570</sup> Prinzipiell sollten Investitionsentscheidungen nicht auf steuerrechtlichen, sondern nur auf wirtschaftlichen Faktoren beruhen. Mit anderen Worten haben die Steuern «[...]not [to]interfere with the choice between domestic and foreign investment or with the distribution of foreign investment among various countries».<sup>571</sup>

---

<sup>564</sup> MUSGRAVE R., Fiscal System, 249; PICCIOTTO, 82.

<sup>565</sup> MUSGRAVE R., Fiscal System, 249; VOGEL, DStZ 1997, 273; VOGEL, Worldwide Teil II, 310.

<sup>566</sup> MUSGRAVE R., Fiscal System, 249; VOGEL, DStZ 1997, 273; VOGEL, Worldwide Teil II, 310.

<sup>567</sup> GANDENBERGER, DStJG 8, 34.

<sup>568</sup> SCHINDEL/ATCHABAHIAN, 34.

<sup>569</sup> SCHINDEL/ATCHABAHIAN, 34.

<sup>570</sup> KLUGE, B 62.

<sup>571</sup> MUSGRAVE R., Fiscal System, 248 f.

## 1.2 Freistellungs- bzw. Befreiungsmethode versus Anrechnungsmethode

### a) Einführung

Die Thematik der Steuerneutralität im Rahmen des internationalen Steuerrechts wird in der wirtschaftlichen und steuerrechtlichen Lehre im Zusammenhang mit den herkömmlichen Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung behandelt. Dabei handelt es sich um die Freistellungs- bzw. Befreiungsmethode und die Anrechnungsmethode.<sup>572</sup> In der Regel stellt sich die Frage, ob und auf welche Einkünfte entweder die Freistellungsmethode oder die Anrechnungsmethode angewendet werden soll.<sup>573</sup>

### b) Freistellungs- bzw. Befreiungsmethode<sup>574</sup>

Die in den meisten kontinentaleuropäischen Staaten verbreitete Freistellungsmethode<sup>575</sup> sieht vor,<sup>576</sup> dass der Ansässigkeits- bzw. Wohnsitzstaat die ausländischen Einkünfte bzw. das Vermögen aus dem anderen Staat nicht besteuern darf.<sup>577</sup> Die Freistellungsmethode lässt sich in unterschiedlicher Art und Weise verwirklichen: Differenziert wird zwischen bedingter und unbedingter Freistellung und zudem zwischen Freistellung mit oder ohne Progressionsvorbehalt.<sup>578</sup> Je nach angewendeter Freistel-

---

<sup>572</sup> VOGEL, StuW 1993, 386.

<sup>573</sup> LANG M., FS Jacobs, 28.

<sup>574</sup> Der Einfachheit halber wird im Folgenden nur der Begriff «Freistellungsmethode» verwendet.

<sup>575</sup> Das Konzept der Freistellungsmethode geht auf VON SCHANZ und später auf den Finanzausschuss des Völkerbundes zurück (MÖSSNER, in: Vogel, DStJG 8, 146). Zur Lehre von VON SCHANZ und zum Finanzausschuss des Völkerbundes hinten, 115 ff. und 117 ff.

<sup>576</sup> SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 17.22.

<sup>577</sup> ISMER, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rz. 3; MÖSSNER, in: Vogel, DStJG 8, 146.

<sup>578</sup> SIMONEK, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 23 A, B OECD-MA N 4. Bei der unbedingten Freistellung ist es nicht von Belang, ob der Quellenstaat die Einkünfte bzw. das Vermögen, die vom Ansässigkeitsstaat freigestellt werden, effektiv besteuert. Damit wird nicht nur die effektive, sondern auch die virtuelle Doppelbesteuerung vermieden. Die bedingte Freistellung bezieht sich dagegen nur auf die tatsächliche vom Quellenstaat auf Einkommen oder Vermögen vorgenommene Besteuerung. Falls der Quellenstaat diese effektive Besteuerung nicht gestattet, ist der Ansässigkeitsstaat auch nicht verpflichtet eine Freistellung zu gewähren. Folglich sieht die bedingte Freistellung nur die Vermeidung der tatsächlichen doppelten Besteuerung vor. Weiterhin zieht die Freistellung ohne Progressionsvorbehalt die freigestellten Einkünfte bzw. das Vermögen im Ansässigkeitsstaat nicht ein. Im Gegensatz dazu, um den

lungsart wird entweder die virtuelle oder nur die effektive Doppelbesteuerung vermieden.<sup>579</sup> Da die Freistellungsmethode an die Berechnungsgrundlage anknüpft,<sup>580</sup> verwirklicht sie das Territorialitätsprinzip<sup>581</sup> und zielt auf die Gewährleistung der Wettbewerbsneutralität gegenüber den ausländischen Unternehmen ab (sog. Kapitalimportneutralität).<sup>582</sup>

### **c) Anrechnungsmethode**

Die Anrechnungsmethode hat ihren Ursprung im amerikanischen Steuerrecht.<sup>583</sup> Bei dieser Methode wird das Steuersubjekt auf dem betreffenden Steuerobjekt in beiden beteiligten Staaten besteuert. Einer dieser Staaten rechnet jedoch die in dem anderen Staat bereits erhobene Steuer auf die eigene Steuer an.<sup>584</sup> Die Anrechnungsmethode lässt sich auf zwei verschiedene Weisen ausgestalten: Differenziert wird zwischen der gewöhnlichen und der vollkommenen Anrechnung.<sup>585</sup> Die Anrechnungsmethode knüpft am Steuerbetrag an, verwirklicht das Welteinkommensprinzip und führt zur

---

für die Besteuerung des restlichen Einkommens und Vermögens im Ansässigkeitsstaat ausschlaggebenden Steuersatz zu ermitteln, werden bei der Freistellung mit Progressionsvorbehalt die freigestellten Einkünfte bzw. das freigestellte Vermögen mitberücksichtigt (zum Ganzen u.a. LOCHER, Einführung, 480; SIMONEK, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 23 A, B OECD-MA N 4; SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 17.22 ff.; VOGEL, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rz. 208 ff.).

<sup>579</sup> HÖHN, in: Höhn, 103; SIMONEK, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 23 A, B OECD-MA N 4.

<sup>580</sup> HÖHN, in: Höhn, 103; RUDAT, 19.

<sup>581</sup> SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 17.22.

<sup>582</sup> LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 26. Zur Kapitalimportneutralität hinten, 102 ff.

<sup>583</sup> Dazu OWENS, passim.

<sup>584</sup> HÖHN, in: Höhn, 103; SIMONEK, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 23 A, B N 5; SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 17.29.

<sup>585</sup> Bei der gewöhnlichen Anrechnung wird der Betrag der ausländischen Steuern, die im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden müssen, nur auf die auf dem entsprechenden inländischen Einkommen oder Vermögen geschuldete Steuer beschränkt. Die vollkommene Anrechnung bewirkt dagegen eine unbeschränkte Anrechnung der Steuern, die im Quellenstaat entrichtet worden sind. Diese unbeschränkte Anrechnung erfolgt unabhängig von der im Ansässigkeitsstaat auf dem entsprechenden inländischen Einkommen oder Vermögen geschuldeten Steuer (zum Ganzen LOCHER, Einführung, 480; SIMONEK, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 23 A, B N 5).

Vermeidung der effektiven Doppelbesteuerung.<sup>586</sup> Sie ist demzufolge auf die Wettbewerbsneutralität gegenüber den inländischen Unternehmen gerichtet (sog. Kapitalexportneutralität).<sup>587</sup>

### 1.3 Kapitalexport-, Kapitalimport- und Kapitaleignerneutralität: Ein Überblick

Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Freistellungsmethode und der Anrechnungsmethode auf die Allokation der Produktionsfaktoren werden traditionell durch die von RICHARD und PEGGY MUSGRAVE entwickelten Grundsätze der Kapitalexportneutralität und der Kapitalimportneutralität bewertet und analysiert.<sup>588</sup> Als wirtschaftstheoretische Modelle bilden diese zwei wesentliche Orientierungsprinzipien zur Bewertung des Systems des internationalen Steuerrechts.<sup>589</sup> Umstritten bleibt jedoch, welche der beiden Postulate zu grösserer wirtschaftlicher Effizienz führt. Während ein Teil der volkswirtschaftlichen Lehre und die anglo-amerikanische Literatur für die Kapitalexportneutralität plädieren,<sup>590</sup> bevorzugen die steuerrechtlichen Theoretiker und das deutschsprachige Schrifttum eher die Kapitalimportneutralität.<sup>591</sup> Einzelne Wissenschaftler befürworten auch ein Nebeneinander beider Postulate.<sup>592</sup> Zu beachten ist ferner die Tatsache, dass die Kapitalexportneutralität und die Kapitalimportneutralität durch die Grundsätze der Kapitaleignerneutralität und der zwischenstaatlichen Neutralität ergänzt worden sind.<sup>593</sup>

---

<sup>586</sup> HÖHN, in: Höhn, 103; ISMER, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rz. 7; SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, 17.17.

<sup>587</sup> LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 26; SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, 17.17. Zur Kapitalexportneutralität hinten, 100 ff.

<sup>588</sup> MUSGRAVE R., Criteria, 84; MUSGRAVE P., Issue, 83 f.; Dazu auch PETERS, 114; RUDAT, 27; VOGEL, StuW 1993, 386; VOGEL, Worldwide Teil II, 311.

<sup>589</sup> PETERS, 111.

<sup>590</sup> So z.B. ANDEL, 159 ff.; MUSGRAVE R., Fiscal System, 248 ff.

<sup>591</sup> So z.B. GANDENBERGER, in: Vogel, DStG 8, 33 ff.; LEHNER, StuW 1998, 159 ff.; VOGEL, FS Klein, 361 ff.; VOGEL, Wordwide Teil II, 310 ff.

<sup>592</sup> So z.B. HORST, QJE 1998, 793 ff.

<sup>593</sup> Dazu hinten, 105 ff.

## 2. Kapitalexportneutralität

### 2.1 Einführung

Kapitalexportneutralität (*Capital Export Neutrality*) liegt vor, wenn die ausländischen Investitionen der gleichen Steuerbelastung wie die Inlandsinvestitionen unterliegen.<sup>594</sup> Mit anderen Worten wird diejenige steuerpflichtige Person, die ihre Einkünfte teilweise oder ganz im Ausland erwirtschaftet, steuerrechtlich gleich behandelt wie diejenige, die ausschliesslich inländische Einkünfte erzielt.<sup>595</sup> Kapitalexportneutralität ist dann gegeben, wenn die Investitionen unabhängig von deren Herkunft auf dem Steuerniveau des Wohnsitz- oder Ansässigkeitsstaats besteuert werden.<sup>596</sup> Die Kapitalexportneutralität stimmt folglich mit der Welteinkommensbesteuerung überein und sieht demzufolge die Anwendung der Anrechnungsmethode vor.<sup>597</sup>

### 2.2 Argumente pro Kapitalexportneutralität

Die Vertreter der Kapitalexportneutralität sind der Ansicht, dass nur dieses Konzept eine optimale Faktorenallokation sowie eine weltweite wirtschaftliche Effizienz bewirken könne.<sup>598</sup> Sie argumentieren: Beim Vorliegen eines kapitalexportneutralen Systems sei es für einen Investor steuerrechtlich irrelevant, in welchem Staat er sein Geld anlegt. Der Investor werde sein Geld in demjenigen Staat investieren, in dem er mit den höchsten Gewinnen vor der Besteuerung rechnen könne.<sup>599</sup> Kapitalexportneutralität führe mit anderen Worten dazu, dass das Steuerrecht keinen Einfluss auf die Investitionsentscheidungen ausübe, weil nur die wirtschaftlichen Faktoren in

---

<sup>594</sup> MUSGRAVE R., Criteria, 84 f.; MUSGRAVE R., Fiscal System, 254; RUDAT, 27; VOGEL, Worldwide Teil II, 311.

<sup>595</sup> MUSGRAVE R., Criteria, 83 f.; MUSGRAVE R., Fiscal System, 254 f.; RUDAT, 27; SIMONEK, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 23 A, B N 12; VOGEL, Worldwide Teil II, 311.

<sup>596</sup> LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 25; MUSGRAVE R., Criteria, 83 f.; MUSGRAVE R., Fiscal System, 254 f.; SIMONEK, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 23 A, B N 12.

<sup>597</sup> RUDAT, 27; SIMONEK, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 23 A, B N 12; VOGEL, Worldwide Teil II, 311. Ausführlicher zur Anrechnungsmethode vorne, 98 f.

<sup>598</sup> PINTO, E-Commerce, 26; RUDAT, 52.

<sup>599</sup> RUDAT, 52.



diesem Fall entscheidend seien.<sup>600</sup> Als Folge dessen können nach den Vertretern dieser Theorie eine optimale Faktorenallokation sowie eine weltweite wirtschaftliche Effizienz erreicht werden.<sup>601</sup> Die Erreichung einer optimalen Faktorenallokation sowie einer weltweiten wirtschaftlichen Effizienz durch ein kapitalexportneutrales System wird auch von RICHARD MUSGRAVE vertreten. Er geht davon aus, dass *«[...] from the point of view of efficient allocation under competitive conditions, export neutrality is clearly the relevant concept and import neutrality is not.»*<sup>602</sup> VOGEL stellt ferner fest, dass *«[...] only capital export neutrality comports with the goal of economic efficiency, i.e. of allocating production factors in such a way that productivity will be (Pareto-) optimal.»*<sup>603</sup> Aus rein wirtschaftlicher Sicht wird die Kapitalexportneutralität u.a. von NORBERT ANDEL befürwortet. Seiner Ansicht nach könne eine weltweite wirtschaftliche Effizienz nur durch die Kapitalexportneutralität erzielt werden. Dazu führt er aus, dass *«with respect to world-wide efficiency, capital import neutrality is not sufficient [...]»*.<sup>604</sup> ANDEL betont jedoch die Tatsache, dass eine absolute Kapitalexportneutralität nie erreichbar sei.<sup>605</sup>

### 2.3 Argumente contra Kapitalexportneutralität

Gegen die Kapitalexportneutralität spricht u.a., dass eine rein ideale Anwendung dieses Neutralitätskonzepts die vollumfängliche Abschaffung der Besteuerung an der Quelle bewirken würde. Diese Tatsache führt folglich zu einer Besteuerung, die nicht mit dem Äquivalenzprinzip übereinstimmt und somit zu einem ungerechten Steuersystem.<sup>606</sup> Darüber hinaus wird betont, dass ein kapitalexportneutrales Steuersystem

---

<sup>600</sup> Diese Meinung wird u.a. von RICHARD MUSGRAVE vertreten. Er geht davon aus, dass *«if there is to be an efficient allocation of capital on a worldwide basis, taxes should not interfere with the choice between domestic and foreign investment or with the distribution of foreign investment among various countries»* (MUSGRAVE R., Fiscal System, 248 f.); dazu auch RUDAT, 53.

<sup>601</sup> JACOBS, 34 Rudat, 53.

<sup>602</sup> MUSGRAVE R., Fiscal System, 254 f.

<sup>603</sup> VOGEL, Taxation, 22.

<sup>604</sup> ANDEL, 162.

<sup>605</sup> ANDEL, 162.

<sup>606</sup> DE WILDE, Intertax 2010, 295. Zum Äquivalenzprinzip vorne, 69 ff.

die Entstehung von schädlichen Steuerpraktiken begünstigt. Darunter fällt bspw. die Verlegung des (Wohn-)Sitzes in Niedrigsteuerländer.<sup>607</sup>

### **3. Kapitalimportneutralität**

#### **3.1 Einführung**

Kapitalimportneutralität (*Capital import neutrality*) ist gegeben, wenn sowohl die ausländischen als auch die inländischen Investitionen unabhängig vom (Wohn-)Sitz des Investors auf dem Steuerniveau des Staates besteuert werden, in dem sie investiert werden.<sup>608</sup> Mit anderen Worten unterliegt eine steuerpflichtige Person, die im Ausland Investitionen tätigt, der Besteuerung der sich daraus ergebenden Einkünfte im Investitionsstaat. Sie wird mithin steuerrechtlich gleich behandelt wie ihre Konkurrenten, die auch in diesem Markt tätig sind.<sup>609</sup> Kapitalimportneutralität stimmt demnach mit der Quellenbesteuerung überein und sieht demzufolge die Freistellung der im Ausland erwirtschafteten Einkünfte im Wohnsitzstaat des Investors vor.<sup>610</sup>

#### **3.2 Argumente pro Kapitalimportneutralität**

Die umfangreichste Begründung zugunsten einer kapitalimportneutralen Besteuerung geht auf OTTO GANDENBERGER zurück.<sup>611</sup> Zunächst führt GANDENBERGER aus, dass nur die Kapitalimportneutralität zu keiner Wettbewerbsverzerrung führe. Ein neutrales Steuersystem könne nur dann vorliegen, wenn die betroffenen Investoren gegenüber ihren Wettbewerbern wirtschaftlich nicht beeinträchtigt werden.<sup>612</sup> Diese Beeinträchtigung trete ein, falls die Investoren im Ausland unter den Voraussetzungen des

---

<sup>607</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 80 m.w.H.

<sup>608</sup> MUSGRAVE R., Criteria, 84; MUSGRAVE R., Fiscal System, 249 und 254; RUDAT, 28; VOGEL, Worldwide Teil II, 311.

<sup>609</sup> MUSGRAVE R., Criteria, 83 f.; MUSGRAVE R., Fiscal System, 254 f.; RUDAT, 28; SIMONEK, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 23 A, B N 13; VOGEL, Worldwide Teil II, 311.

<sup>610</sup> RUDAT, 28; SIMONEK, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 23 A, B N 13; VOGEL, Worldwide Teil II, 311. Ausführlicher zur Freistellungsmethode vorne, 97 f.

<sup>611</sup> GANDENBERGER, Neutralität, passim.

<sup>612</sup> GANDENBERGER, Neutralität, 12.

(Wohn-)Sitzstaats antreten müssten.<sup>613</sup> Um diese Beeinträchtigung zu verhindern und eine weltweite Neutralität zu erreichen, müssen die im Ausland erzielten Einkünfte im Wohnsitzstaat von der Besteuerung freigestellt werden. Dieses Ergebnis könne nur durch Kapitalimportneutralität erreicht werden.<sup>614</sup> Der Vorzug der Kapitalimportneutralität wird von GANDENBERGER ferner mit dem Argument der staatlichen (Gegen-)Leistungen begründet. Die staatlichen (Gegen-)Leistungen stellen einen entscheidenden Faktor bei der Wahl des Investitionsstandorts dar. GANDENBERGER führt aus, dass das Steuerniveau in einem Staat dem Niveau an staatlichen (Gegen-)Leistungen entsprechen müsse. Folglich sei das Steuerniveau höher in einem Staat, der ein höheres Niveau an staatlichen Leistungen zur Verfügung stelle. Biete dagegen ein Staat ein niedriges Niveau an staatlichen Leistungen, dann sei das Steuerniveau tendenziell geringer.<sup>615</sup> Nach GANDENBERGER solle sich ein Investor entscheiden können für eine höhere Besteuerung und somit für eine besseren Infrastrukturleistung, die zu hoher Produktivität führe, oder für eine niedrigere Besteuerung und damit für geringere staatliche Infrastrukturen.<sup>616</sup> Für den Fall, dass der Quellenstaat ein niedrigeres Steuerniveau hat als der Wohnsitzstaat, könne diese Entscheidungsfindung stark beeinträchtigt werden. Ein kapitalexportneutrales System würde mithin die Wettbewerbsneutralität stören, denn ein Investor würde im Quellenstaat trotz eines niedrigen Niveaus an staatlichen Leistungen gegebenenfalls einer höheren Besteuerung im (Wohn-)Sitzstaat unterliegen. Da die wirtschaftlichen Faktoren nicht beachtet würden, wäre auch das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung gestört.<sup>617</sup> Ein kapitalimportneutrales System würde dagegen das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung richtig reflektieren.<sup>618</sup> Aus all diesen Gründen kommt GANDENBERGER weiter zum Ergebnis, dass der Kapitalimportneutralität der Vorrang vor der Kapitalexportneutralität einzuräumen sei.<sup>619</sup>

---

<sup>613</sup> GANDENBERGER, Neutralität, 15.

<sup>614</sup> GANDENBERGER, Neutralität, 32.

<sup>615</sup> GANDENBERGER, Neutralität, 21 ff.

<sup>616</sup> GANDENBERGER, Neutralität, 22.

<sup>617</sup> GANDENBERGER, Neutralität, 22.

<sup>618</sup> GANDENBERGER, Neutralität, 32.

<sup>619</sup> GANDENBERGER, Neutralität, 25.

Die Kapitalimportneutralität, die Quellenbesteuerung und somit die Freistellungs- methode können ferner die Entwicklungsländer fördern. In der Regel bieten die Entwick- lungsländer ein niedriges Niveau an staatlichen Leistungen und folglich ist auch das Steuerniveau tendenziell niedriger. Die Wettbewerbsfähigkeit dieser Staaten kann nur durch eine niedrige Besteuerung gefördert werden. Die Kapitalexportneutralität und somit die Anwendung der Anrechnungsmethode könnte die Wettbewerbsfähigkeit der Entwicklungsländer hingegen stark beeinträchtigen.<sup>620</sup>

Im Rahmen der Diskussion über die Kapitalexportneutralität und Kapitalimportneutrali- tät hat schliesslich NORMAN B. TURE in seinem Werk *«Taxing Foreign-Source Income»* von 1975 versucht, eine neue Definition von Steuerneutralität zu erarbeiten.<sup>621</sup> Seiner Meinung nach versteht man unter dem Begriff der Steuerneutralität *«that the taxation does not alter the (explicit or implicit) relative prices of goods, services, activities, pro- duction inputs, and so forth, in the private sector»*.<sup>622</sup> Auf internationaler Ebene bedeu- tet das, dass *«neither country will attempt to use its fiscal power to change relative prices in the other country, any more than it would in the absence of taxes.»*<sup>623</sup> TURE kommt zum Ergebnis, dass die Welteinkommensbesteuerung zur Verzerrung der Steuerneutralität und folglich zur Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Effizienz führe. Er vertritt die Ansicht, dass der Kapitalimportneutralität Vorrang vor der Kapi- talexportneutralität einzuräumen sei. Mit anderen Worten könne nur die Besteuerung an der Quelle sowie die Freistellung der im Ausland erzielten Einkünfte im Wohnsitz- staat die Steuerneutralität ermöglichen.<sup>624</sup>

### 3.3 Argumente contra Kapitalimportneutralität

Ein Teil der Lehre lehnt die Kapitalimportneutralität mit der Begründung ab, dass dieses Neutralitätskonzept der heutigen globalisierten Welt bzw. Wirtschaft nicht mehr entspreche. Das Konzept der Kapitalimportneutralität widerspiegele eine Welt,

---

<sup>620</sup> MUTÉN, 321; PINTO, E-Commerce, 28; RUDAT, 62; VOGEL, Taxation, 24.

<sup>621</sup> TURE, 37 ff.

<sup>622</sup> TURE, 39.

<sup>623</sup> TURE, 39.

<sup>624</sup> TURE, 39.

in der noch eine klare Abgrenzung zwischen Staat, Territorium und Markt bestand.<sup>625</sup> Heutzutage habe die Globalisierung zu einer Aufweichung der Landesgrenzen geführt. Die Zunahme an Mobilität ermögliche den Unternehmen, ihre Geschäftstätigkeiten überall auf der Welt auszuüben.<sup>626</sup> Zudem habe die Globalisierung bewirkt, dass die Unternehmen in einer immer mehr global ausgerichteten Wirtschaft miteinander konkurrierten. Die Kapitalimportneutralität und somit die Quellenbesteuerung trügen dieser Globalisierung nicht Rechnung. Nur eine steuerrechtliche Gleichbehandlung der Steuereinnahmen auf dem gesamten Weltmarkt und somit die Welteinkommensbesteuerung könnten eine weltweit gerechte Aufteilung der Steuerlast sicherstellen.<sup>627</sup>

#### 4. Kapitaleignerneutralität

Neben den Grundsätzen der Kapalexportneutralität und der Kapitalimportneutralität wird in der modernen Lehre auch das Konzept der Kapitaleignerneutralität vertreten.<sup>628</sup> Bei dieser Art von Neutralität stehen die M&A-Investitionen im Mittelpunkt.<sup>629</sup> Die Kapitaleignerneutralität bezieht sich auf die Eigentumsvorteile, die einen massgebenden Einfluss auf die Entscheidung für eine Investition im Ausland ausüben. Bei den Eigentumsvorteilen handelt es sich um bestimmte Vorteile eines Unternehmens gegenüber den anderen Teilnehmenden am Markt im Inland und im Ausland. Dazu zählen bspw. besondere innovative Produkte, Technologien, Mitarbeiter, Unternehmenssteuerungsmethoden und eine besonders effiziente Werbungsstrategie.<sup>630</sup> Infolge dieser Eigentumsvorteile kann die gesamtwirtschaftliche Rendite eines Unternehmens durch einen Eigentümerwechsel erhöht werden.<sup>631</sup> Danach kann eine weltweite Steuerneutralität nur dann erreicht werden, wenn die Steuern keinen Einfluss auf die

---

<sup>625</sup> Siehe u.a. SCHÖN, der davon ausgeht, dass «[...] the concept of CIN is deeply rooted in the idea of a traditional unity of state, territory and market, which simply has evaporated over the decades» (SCHÖN, WTJ 2009, 81).

<sup>626</sup> SCHÄFER/SPENGEL, 9 m.w.H.

<sup>627</sup> SCHÄFER/SPENGEL, 9 m.w.H.

<sup>628</sup> Die Kapitaleignerneutralität ist von DESAI/HINSEN, NTJ 2003, 478 ff. entwickelt worden.

<sup>629</sup> LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. 29; SPENGEL, in: Achatz, DStJG 36, 52 und 54.

<sup>630</sup> DESAI/HINSEN, NTJ 2003, 488 f.; SCHÖN, WTJ 2009, 81; SPENGEL, in: Achatz, DStJG 36, 52; VALTA, 108.

<sup>631</sup> DESAI/HINSEN, NTJ 2003, 494; SCHÖN, WTJ 2009, 81; SPENGEL, in: Achatz, DStJG 36, 52; VALTA, 108.

Eigentümerstruktur eines bestehenden Kapitalbestandes haben.<sup>632</sup> Mit anderen Worten soll die Besteuerung so neutral erfolgen, dass das Kapital bei jenem produktivsten Eigentümer alloziert wird, der über bestimmte Eigentums- und Produktivitätsvorteile verfügt.<sup>633</sup> Sowohl eine international koordinierte, kapitalexportneutrale als auch kapitalimportneutrale Besteuerung können die Erreichung der Kapitaleignerneutralität gewährleisten.<sup>634</sup>

Ein Teil der Lehre lehnt jedoch die Anwendung der Kapitaleignerneutralität mit der Begründung ab, dass der Ort der tatsächlichen Herstellung der Produkte nicht immer mit dem Ort von deren Verkauf übereinstimmt. Dies kann zu Verzerrungen führen.<sup>635</sup> Darüber hinaus umfasst die Kapitaleignerneutralität nicht alle Investitionsarten. Hauptsächlich bezieht sie sich nur auf multinationale Unternehmen, die darauf abzielen, die in unterschiedlichen Staaten gelegenen Vermögenswerte und Geschäftstätigkeiten zusammenzufassen und daraus eine gemeinsame Geschäftstätigkeit zu gründen.<sup>636</sup>

## 5. Zwischenstaatliche Neutralität

Nach Ansicht von VOGEL könne die Neutralität nicht nach zwei Prinzipien aufgeteilt werden, die sich gegenseitig ausschliessen.<sup>637</sup> Er betont die Tatsache, dass ein Neutralitätskonzept, das einzig auf wirtschaftlichen Prinzipien wie diejenigen der Kapitalexportneutralität und der Kapitalimportneutralität beruhe, unvollständig sei. VOGEL vertritt die Meinung, dass das Konzept von Neutralität sowohl die Sichtweise des Ansässigkeitsstaats als auch diejenige des Investitionsstaats abdecken solle. Demzufolge werde eine umfassende Neutralität nur dann erreicht, wenn sie als vollständige Neutralität in beiden Staaten verstanden werden könne und nicht nur als Option

---

<sup>632</sup> DESAI/HINSEN, NTJ 2003, 488 f.; LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. 29; SPENGEL, in: Achatz, DStjG 36, 52; VALTA, 108.

<sup>633</sup> LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. 29; SPENGEL, in: Achatz, DStjG 36, 52; VALTA, 108.

<sup>634</sup> LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. 29; SPENGEL, in: Achatz, DStjG 36, 52; VALTA, 108.

<sup>635</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 82.

<sup>636</sup> SCHÖN, WTJ 2009, 82.

<sup>637</sup> «[...] I cannot see how the concept could be divided. Neutrality applied only to certain economic processes, to a selection out of the totality, like capital export or import, would always be less than full neutrality, it would be non-neutral» (VOGEL, Worldwide Teil II, 313).

zwischen Neutralität im Ansässigkeitsstaat und Neutralität im Investitionsstaat aufgefasst werde.<sup>638</sup> Aus diesem Grund stützte sich VOGEL auf ein erweitertes Neutralitätskonzept: die sog. zwischenstaatliche Neutralität (*Inter-Nation Neutrality*).<sup>639</sup>

In der zwischenstaatlichen Neutralität sind nicht nur die zu erwartende Steuerbelastung, sondern auch die staatliche Gegenleistung einzubeziehen.<sup>640</sup> Bei einer Investitionsentscheidung berücksichtigt der Investor somit nicht nur die zu erwartende steuerliche Belastung, sondern auch die Leistung, die der Staat anbietet. Massgebend für die Investitionsentscheidung ist demzufolge das Verhältnis zwischen den von einem Staat erbrachten Leistungen und den Steuern, die dazu zu bezahlen sind. Nach Meinung von VOGEL werde die internationale Steuerneutralität nur dann erreicht, wenn sowohl die Steuern als auch der Staat keinen Einfluss über die Investitionsentscheidung ausüben. Die zwischenstaatliche Neutralität sei folglich gegeben, wenn das Verhältnis zwischen den vom Staat erbrachten Leistungen und den dazu zu bezahlenden Steuern in allen Staaten identisch sei.<sup>641</sup> Mit anderen Worten bestimme die zwischenstaatliche Neutralität, dass *«a taxpayer who conducts an enterprise in another country – or market – and thus utilizes the other country's facilities (public goods) can be sure of being taxed no more than anyone else, who, under the same circumstances, uses these facilities to the same extent.»* Nach Ansicht von

---

<sup>638</sup> VOGEL, Worldwide Teil II, 313.

<sup>639</sup> VOGEL, Worldwide Teil II, 313 ff. Die Idee einer *inter-nation neutrality* wurde auch von TURE vorgeschlagen. Seiner Ansicht nach solle die Neutralität gemäss ihrer Auswirkungen auf die relativen Preise ausgestaltet werden. Mit anderen Worten solle die Besteuerung die relativen Preise von Gütern und Leistungen nicht abändern. Aus diesem Grund sei die zwischenstaatliche Neutralität als ein gerechtes bzw. geeignetes Prinzip zu betrachten. Die zwischenstaatliche Neutralität führe dazu, dass *«neither country will attempt to use its fiscal powers or change relative prices in the other country, any more than it would in the absence of taxes»* (TURE, 38). PEGGY MUSGRAVE hat dagegen das Konzept der zwischenstaatlichen Neutralität mit der Begründung abgelehnt, dass die steuerrechtlichen Systeme der Staaten so voneinander abweichen, dass sie *ex natura* nicht neutral sein können. Diese Sachlage stelle ein unüberwindliches Hindernis für die Anwendung der zwischenstaatlichen Neutralität dar (MUSGRAVE P., Issue, 83 f.; zum Ganzen auch PINTO, E-Commerce, 29 f.; VOGEL, Worldwide Teil II, 313 f.; TURE, 38).

<sup>640</sup> Unter dem Begriff von staatlicher Gegenleistung versteht VOGEL die staatlichen Leistungen, wie bspw. die Transaktionskosten, die öffentliche Gesundheit oder die Bildung, von denen die Investoren profitieren können (VOGEL, Worldwide Teil II, 313 f.).

<sup>641</sup> VOGEL, Worldwide Teil II, 314.

VOGEL kann diese Art von Neutralität nur erreicht werden, wenn die Staaten eine ausschliessliche Besteuerung an der Quelle vorsehen.<sup>642</sup>

## 6. Zusammenfassung und Folgerungen

Die Steuern haben «[...] not [to]<sup>643</sup> interfere with the choice between domestic and foreign investment or with the distribution of foreign investment among various countries.»<sup>644</sup> Mit anderen Worten lässt sich der Begriff der Steuerneutralität so verstehen, dass eine Investitionsentscheidung nicht von steuerrechtlichen Faktoren beeinflusst werden sollte. Auf internationaler Ebene ist die steuerrechtliche Beeinflussung der Standortwahl von massgebender Bedeutung.<sup>645</sup> Die internationale Allokation des Kapitals wird ihr Maximum an Effizienz nur dann erreichen, wenn das Steuerrecht keinen Einfluss auf sie ausübt.<sup>646</sup> Bewertet und analysiert wird die internationale Steuerneutralität durch die von RICHARD und PEGGY MUSGRAVE entwickelten Grundsätze der Kapitalexportneutralität und der Kapitalimportneutralität.<sup>647</sup> Die Kapitalexportneutralität sieht die Besteuerung sämtlicher Investitionen auf dem Steuerniveau des Wohnsitz- oder Ansässigkeitsstaats des betroffenen Wirtschaftsteilnehmers unabhängig davon vor, ob sie im Inland oder im Ausland getätigt werden. Die Kapitalexportneutralität wird durch die Anrechnungsmethode hergestellt. Durch die Anrechnung der ausländischen Steuer ist es für die Investoren steuerrechtlich neutral, ob sie im Inland oder im Ausland wirtschaftlich tätig werden. Sie werden immer auf dem Steuerniveau ihres Wohnsitz- oder Ansässigkeitsstaates erfasst.<sup>648</sup> Die Kapitalimportneutralität gewährleistet dagegen die Gleichbehandlung sämtlicher am Auslandmarkt tätigen Konkurrenten unabhängig von ihrem Wohnsitz oder ihrer Ansässigkeit. Die Kapitalimportneutralität wird durch die Freistellungsmethode hergestellt. Dadurch

---

<sup>642</sup> VOGEL, Worldwide Teil II, 314.

<sup>643</sup> Hervorhebung hinzugefügt.

<sup>644</sup> MUSGRAVE R., Fiscal System, 248 f.

<sup>645</sup> RUDAT, 33.

<sup>646</sup> GANDENBERGER, in: Vogel, DStJG 8, 34.

<sup>647</sup> Vorne, 99.

<sup>648</sup> Vorne, 100 ff.



wird eine Wettbewerbsgleichheit im Gastmarkt erreicht.<sup>649</sup> Neben den Grundsätzen der Kapitalexportneutralität, der Kapitalimportneutralität und der zwischenstaatlichen Neutralität wird in der modernen Lehre auch das Konzept der Kapitaleignerneutralität vertreten. Diese bezieht sich auf die Eigentumsvorteile, die einen massgebenden Einfluss auf die Entscheidung für eine Investition im Ausland ausüben.<sup>650</sup>

Die Frage der Steuerneutralität und damit der Entscheidungsfindung stellt sich auch im Rahmen der digitalen Wirtschaft. Die Eigenschaften der digitalen Wirtschaft begünstigen das Konzept der Kapitalimportneutralität. Wie bereits im Kapitel 1 geschildert, lässt sich die digitale Wirtschaft u.a. durch die Eigenschaften der Mobilität, der Netzwerkeffekte, des Monopols und der Volatilität kennzeichnen.<sup>651</sup> Die Kapitalimportneutralität wird durch die Freistellungsmethode verwirklicht. Diese Methode soll sicherstellen, dass ein Wirtschaftsteilnehmer, der im Ausland Investitionen tätigt, steuerrechtlich gleich behandelt wird wie seine Konkurrenten, die auch in diesem Markt tätig sind.<sup>652</sup> Hinzu kommt, dass die Kapitalimportneutralität mit der Quellenbesteuerung übereinstimmt, die ihrerseits die Wettbewerbsfähigkeit der inländischen Unternehmen im Ausland begünstigt.<sup>653</sup> In der Welt der digitalen Wirtschaft kann ein internetbezogenes Unternehmen in sehr kurzer Zeit eine beherrschende Marktposition erreichen und sogleich wieder verlieren.<sup>654</sup> Für diese Unternehmen ist somit die Fähigkeit zum Wettbewerb von zentraler Bedeutung. Nur ein wettbewerbsfähiges und wettbewerbsberechtigtes Unternehmen kann mit den rasanten Entwicklungen der digitalen Wirtschaft Schritt halten. Flexibilität sowie Anpassungsfähigkeit an den sich verändernden Markt stellen die Hauptvoraussetzungen für den unternehmerischen Erfolg im Bereich der digitalen Wirtschaft dar.<sup>655</sup> Dies kann nur durch eine Besteuerung an der Quelle und folglich durch die Kapitalimportneutralität erreicht werden, denn

---

<sup>649</sup> Vorne, 102 ff.

<sup>650</sup> Vorne, 105 ff.

<sup>651</sup> Vorne, 13 ff.

<sup>652</sup> Vorne, 97 f.

<sup>653</sup> Vorne, 102.

<sup>654</sup> Vorne, 15.

<sup>655</sup> HOFFMEISTER, 42.

ein kapitalexportneutrales System führt zu einer Wettbewerbsverzerrung. Ein Unternehmen, das immer auf dem Steuerebene seines Wohnsitz- oder Ansässigkeitsstaates erfasst wird, kann mit seinen Mitkonkurrenten nicht mithalten.<sup>656</sup>

Für das Bevorzugen der Kapitalimportneutralität im Bereich der digitalen Wirtschaft spricht weiter der Wertschöpfungsprozess zur Fertigstellung einer digitalisierten (Dienst-)Leistung. Wie ZUBER betont, steht eine steuerpflichtige Person, die aktiv zum unternehmerischen Wertschöpfungsprozess beiträgt und mithin die subjektiven Kriterien für die Zurechnung der Einkünfte erfüllt, in einem engen Zusammenhang mit demjenigen Markt, in dem der Wertschöpfungsprozess geschieht.<sup>657</sup> Wie weiter hinten nochmals dargelegt werden wird, sind die Nutzer Teil der Wertschöpfungskette der internetbezogenen Unternehmen.<sup>658</sup> Die Nutzer tragen nicht nur mit der Lieferung ihrer Daten zum Wertschöpfungsprozess bei,<sup>659</sup> sondern auch mit ihrem jeweiligen Verhalten. Aus Letztgenanntem speisen sich die sog. Netzwerkeffekte.<sup>660</sup> Sie treten immer dann auf, wenn die Nachfrage nach einem bestimmten Produkt dadurch bedingt ist, dass eine andere Person dieses Produkt auch verbraucht oder nutzt. Für die Unternehmen der digitalen Wirtschaft spielen die globalen Netzwerkeffekte eine grosse Rolle, denn sie sind das entscheidende Mittel zum Gewinn oder Verlust einer dominierenden Marktposition und folglich zur Vermehrung bzw. Verminderung der Umsätze und Gewinne.<sup>661</sup> Durch ihr Verhalten erbringen die global vernetzten Nutzer Arbeitsleistungen, sodass ein internetbezogenes Unternehmen eine enge wirtschaftliche Verbindung mit dem ausländischen Markt begründet. Man kann mithin von einer Art wirtschaftlichen Zugehörigkeit sprechen, die, wie allgemein bekannt ist,<sup>662</sup> eine beschränkte Steuerpflicht zur Folge hat und somit der Besteuerung an der Quelle

---

<sup>656</sup> Gleicher Meinung ZUBER, 140.

<sup>657</sup> ZUBER, 125.

<sup>658</sup> Hinten, 211 ff.

<sup>659</sup> Ausführlicher zur Rolle der Daten und deren Lieferung beim Wertschöpfungsprozess vorne, 18 ff.

<sup>660</sup> Vorne, 14.

<sup>661</sup> Dazu auch EU-COMMISSION, Report, 12.

<sup>662</sup> Vorne, 38.

unterliegt.<sup>663</sup> Der Vorrang der Importneutralität der Besteuerung beim Vorliegen einer engen wirtschaftlichen Verbindung mit dem ausländischen Markt wird auch von der herrschenden betriebswirtschaftlichen Lehre befürwortet.<sup>664</sup>

Der Umfang an öffentlichen Gütern bzw. an staatlichen Leistungen stellt das letzte Argument für den Vorzug der Kapitalimportneutralität auf dem Gebiet der digitalen Wirtschaft dar. Das von VOGEL entwickelte Konzept der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit bezieht die staatlichen Gegenleistungen in die Investitionsentscheidung mit ein. Bei einer Investitionsentscheidung berücksichtigt somit der Investor nicht nur die zu erwartenden steuerlichen Belastungen, sondern auch die Leistung, die der Staat anbietet.<sup>665</sup> Wie HONGLER und PISTONE überzeugend schildern, stellt der Staat dem Nutzer die notwendigen Infrastrukturen zur Verfügung, die dem internetbezogenen Unternehmen ermöglichen, seine Produkte bzw. seine (Dienst-) Leistungen zu verkaufen. Hinzu kommt, dass auch die Nutzer und deren Verhalten mit zum Erfolg eines internetbezogenen Unternehmens beitragen. Der Staat der Nutzer stellt somit einen attraktiven Ort für die Investitionen dar.<sup>666</sup> Wie auch von RUDAT betont, handelt es sich jedoch bei dem von VOGEL entwickelten Konzept der zwischenstaatlichen Neutralität nur um eine «*Weiterentwicklung der gängigen Neutralitätspostulate*».<sup>667</sup> Wird aus der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit abgeleitet, dass ein ausländischer Wirtschaftsteilnehmer, der einen Nutzen aus staatlichen Leistungen erwirtschaftet, steuerrechtlich gleich behandelt werden sollte wie andere Wirtschaftsteilnehmer in der gleichen Lage und daher eine Freistellung im Wohnsitz- oder Ansässigkeitsstaat angewendet wird, so ist diese Ansicht nichts anders als die Durchsetzung des Konzepts der Kapitalimportneutralität.<sup>668</sup>

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass sich die digitale Wirtschaft und deren Eigenschaften am ehesten mit der Kapitalimportneutralität decken. Es darf

---

<sup>663</sup> Gleicher Meinung ist auch VOGEL, Worldwide Teil II, 318 f.

<sup>664</sup> U.a. ZUBER, 141.

<sup>665</sup> Vorne, 85 ff.

<sup>666</sup> Vorne, 78 ff. und hinten, 186 ff.

<sup>667</sup> RUDAT, 31.

<sup>668</sup> RUDAT, 32.

jedoch nicht vergessen werden, dass die Erreichung einer absoluten Neutralität kaum möglich ist. Erforderlich wäre dazu eine weltweite Harmonisierung der staatlichen Steuersysteme, die nach dem heutigen Stand der Dinge in der Praxis kaum realisierbar ist.<sup>669</sup>

#### **IV. Zusammenfassung und Ausblick**

Aufgrund der Tatsache, dass sich aus dem allgemeinen Völkerrecht keine konkrete Antwort auf die Frage entnehmen lässt, ob dem Wohnsitz- oder dem Quellenstaat der Besteuerungsvorrang eingeräumt werden soll, wurden in diesem Kapitel die Grundsätze der Steuergerechtigkeit, der Steuereffizienz und der Steuerneutralität als steuer- und wirtschaftspolitische Orientierungsprinzipien geschildert und bewertet. Die Schilderung und Bewertung dieser Grundsätze sollte eine Antwort auf die Frage geben, ob dem Wohnsitz- oder dem Quellenstaat der Besteuerungsvorrang einzuräumen ist. Die Analyse der Steuergerechtigkeit und deren entsprechenden Prinzipien (nämlich das Leistungsfähigkeits- und das Nutzenprinzip sowie die zwischenstaatliche Gerechtigkeit) hat gezeigt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip zur Beantwortung der Frage, nach welchem Prinzip das Besteuerungsrecht konkurrierender Steuergewalten zugewiesen und gegeneinander abgegrenzt werden kann, nichts beitragen kann.<sup>670</sup> Auch das Nutzenprinzip kann auf internationaler Ebene nicht als Steuermassstab betrachtet werden. Als Steuerrechtfertigungsgrund kann das Nutzenprinzip jedoch dazu dienen, die Annahme einer vorrangigen Besteuerung des Quellenstaates auf dem Gebiet der digitalen Wirtschaft zu verstärken bzw. zu rechtfertigen.<sup>671</sup> Das gleiche Ergebnis wird auch bei der Bewertung der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit erzielt.<sup>672</sup> Im Rahmen der Analyse der Grundsätze der Steuereffizienz und Steuerneutralität wird in dieser Arbeit der Kapitalimportneutralität Vorrang gegenüber der Kapitalexporthneutralität sowie gegenüber der

---

<sup>669</sup> Vorne, 95 f.

<sup>670</sup> Vorne, 57 ff.

<sup>671</sup> Vorne, 69 ff.

<sup>672</sup> Vorne, 85 ff.

Kapitaleignerneutralität eingeräumt.<sup>673</sup> Aus all diesen Gründen scheint somit ein vorrangiges Besteuerungsrecht des Quellenstaats als eine mögliche gute Lösung für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft zu sein. In Anbetracht dessen wird im nächsten Kapitel das Konzept der Quelle geschildert und bewertet.

---

<sup>673</sup> Vorne, 99 ff.

## Kapitel 6: Das Konzept der Quelle

### I. Einführung

Das IBFD International Tax Glossary beschreibt die Quelle der Einkünfte und das Quellenprinzip wie folgt:<sup>674</sup>

*«[...] In General, the source of income is the place (typically country) where a particular item of income is deemed to originate. The rules that determine the source of income may be embodied in the legislation or case law of a particular country, or in the tax treaties. The source of income is often determined according to a «source rule», e.g. by reference to the residence of the payer or the use of property in respect of which a payment is made. The source of income may be relevant in a number of ways, e.g. to determine whether a country may tax a particular item of income under the source principle of taxation, or to determine whether the income has a foreign source so as to be eligible for a foreign tax credit [...]»*

Im Grunde genommen sieht das Quellenprinzip vor, dass die Einkünfte in jenem Staat besteuert werden sollen, in dem sie erwirtschaftet werden.<sup>675</sup> Im internationalen Steuerrecht ist es allgemein anerkannt, dass der Ort der Erwirtschaftung der Einkünfte als Quelle gilt.<sup>676</sup> Dieses Konzept ist jedoch nicht so eindeutig, wie es auf den ersten Blick scheinen mag.<sup>677</sup> Es liegt keine einheitliche bzw. bestimmte Definition der Quelle vor, so dass die tatsächliche Feststellung des Ortes der Quelle noch heute zu den Dauerbrennern des (inter-)nationalen Steuerrechts gehört.<sup>678</sup>

Wie im Kapitel 2 bereits erwähnt,<sup>679</sup> plädieren KLAUS VOGEL, HANS FLICK, KLAUS TIPKE, HORST WALTER ENDRISS und ERIC KEMMEREN für das Quellenprinzip. Unter den Wirt-

---

<sup>674</sup> ROGERS-GLABUSH, 440.

<sup>675</sup> U.a. BÜHLER, 181; ENDRISS, 79; LEHNER/REIMER, IStR 2005, 542; VALTA, 197.

<sup>676</sup> U.a. BÜHLER, 181; DE WILDE, Intertax 2015, 796 f.; ENDRISS, 79; LEHNER/REIMER, IStR 2005, 542; VALTA, 197.

<sup>677</sup> DE WILDE, Intertax 2015, 797; ENDRISS, 78; KEMMEREN, Principle, 33.

<sup>678</sup> DE WILDE, Intertax 2015, 796; KEMMEREN, Principle, 33.

<sup>679</sup> Vorne, 39.

schaftswissenschaftlern wird dieser Grundsatz etwa von NORMAN B. TURE und OTTO GANDENBERGER begrüsst. Gestützt auf den Leitgedanken dieser Theoretiker werden im Laufe dieses Kapitels die Hintergründe und die Entwicklung des Quellenprinzips geschildert sowie das Konzept der Quelle aus wissenschaftlicher und aus praxisbezogener Sicht erläutert und evaluiert. Der Einfachheit halber werden nachfolgend nur die Anschauungen zum Quellenprinzip bzw. zum Konzept der Quelle geschildert, die einen engen Zusammenhang zu dieser Dissertation aufweisen.

## **II. GEORG VON SCHANZ und die wirtschaftliche Zugehörigkeit: Der Ursprung des Konzepts der Quelle**

Das Quellenprinzip stützt sich auf die von GEORG VON SCHANZ entwickelte Theorie der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. In seinem Werk *«Zur Frage der Steuerpflicht»* von 1892 behandelte GEORG VON SCHANZ die Frage, nach welcher Art von Zugehörigkeit eine steuerpflichtige Person der Steuerhoheit eines Gemeinwesens unterstehen sollte.<sup>680</sup> Um diese Frage beantworten zu können, führte er zunächst vier Personenkreise auf, die der Steuerpflicht unterliegen können. Dabei handelte es sich um die *«gesamte ortsanwesende Bevölkerung»*, die *«Wohnbevölkerung»*, die *«gesamte rechtliche Bevölkerung»* und die Bevölkerung, die eine wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Gemeinwesen aufweist.<sup>681</sup> Diese Personenkreise entsprechen auch vier möglichen Anknüpfungspunkten bzw. Zugehörigkeiten zu einer Gemeinschaft: die Zugehörigkeit infolge Anwesenheit an einem Ort (*«gesamte ortsanwesende Bevölkerung»*), die Zugehörigkeit infolge Wohnsitzes (*«Wohnbevölkerung»*), die Zugehörigkeit infolge Staatsangehörigkeit (*«gesamte rechtliche Bevölkerung»*) und die wirtschaftliche Zugehörigkeit.<sup>682</sup>

VON SCHANZ lehnte die ersten drei Anknüpfungspunkte mit einer äquivalenztheoretischen Begründung ab.<sup>683</sup> Er brachte vor, dass diese Anknüpfungskriterien auch zur Besteuerung von denjenigen Subjekten führten, die nur einen partiellen oder gar keinen Vorteil aus den staatlichen Leistungen zögen. Die Besteuerung dieser Subjekte

---

<sup>680</sup> VON SCHANZ, Finanz-Archiv 1892, 365 ff.

<sup>681</sup> VON SCHANZ, Finanz-Archiv 1892, 368.

<sup>682</sup> VON SCHANZ, Finanz-Archiv 1892, 368.

<sup>683</sup> VON SCHANZ, Finanz-Archiv 1892, 368 ff.

bewirke folglich eine Begünstigung derjenigen Personen, die in vollem Umfang von den staatlichen Leistungen profitieren. Eine Besteuerung nach der Zugehörigkeit infolge Anwesenheit, infolge Wohnsitzes und Staatsangehörigkeit sei mithin unfair.<sup>684</sup> VON SCHANZ weist auch die Kombination sämtlicher Anknüpfungspunkte ab, weil sie keine «saubere Abgrenzung der Steuergewalt» gewährleiste und eine «drückende Doppelbesteuerung» aufkommen lasse.<sup>685</sup> Die wirtschaftliche Zugehörigkeit sei dagegen das geeignete Konzept für die Begründung der Steuerpflicht, denn sie könne die geschilderten negativen Auswirkungen vermeiden sowie eine gerechte Aufteilung der Steuerlast gewährleisten.<sup>686</sup> VON SCHANZ führte somit aus, dass jede Person in der Gemeinde, im Bundesstaat sowie im selbständigen Staat der Steuerpflicht unterstehen solle, zu der bzw. zu denen sie wirtschaftlich zugehörig sei: «Jeder, der wirtschaftlich an die Gemeinschaft gekettet ist, d.h. jeder, dem aus der Erfüllung der Aufgaben des Gemeinwesens Vorteile erwachsen, trägt zu den Lasten bei.»<sup>687</sup>

Die wirtschaftliche Zugehörigkeit könne durch unterschiedliche wirtschaftliche Beziehungen zu einem Gemeinwesen begründet werden. Dazu zählen bspw. die «Konsumtionsakte» oder die «Erwerbsakte».<sup>688</sup> Um sämtlichen wirtschaftlichen Beziehungen Rechnung tragen zu können, stellte VON SCHANZ das Bedürfnis nach einer «Teilung der Steuerpersönlichkeit» fest.<sup>689</sup> Er schlug somit eine pauschale Aufteilung der Bemessungsgrundlage vor, die dem unterschiedlichen Ausmass der wirtschaftlichen Zugehörigkeit Rechnung trägt: Die nicht im Wohnsitzstaat erwirtschafteten Einkünfte sollen im Quellenstaat zu  $\frac{3}{4}$  und im Wohnsitzstaat zu  $\frac{1}{4}$  besteuert werden.<sup>690</sup>

---

<sup>684</sup> VON SCHANZ, Finanz-Archiv 1892, 369.

<sup>685</sup> VON SCHANZ, Finanz-Archiv 1892, 369.

<sup>686</sup> VON SCHANZ, Finanz-Archiv 1892, 369.

<sup>687</sup> VON SCHANZ, Finanz-Archiv 1892, 372.

<sup>688</sup> VON SCHANZ, Finanz-Archiv 1892, 368.

<sup>689</sup> VON SCHANZ, Finanz-Archiv 1892, 374.

<sup>690</sup> VON SCHANZ, Finanz-Archiv 1892, 375. Der Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit wurde später von HERBERT DORN und ARMIN SPITALER überarbeitet. DORN plädiert für eine «staatswirtschaftliche Zugehörigkeit» (DORN, Gutachten für den 33. DJT, 530 ff.). SPITALER schlägt dagegen die Anwendung einer sog. «volkswirtschaftlichen Zugehörigkeit» vor (SPITALER, 430 ff.). Zur Entwicklung des Konzepts der wirtschaftlichen Zugehörigkeit siehe auch REIMER, 327.



### **III. Das Konzept der Quelle nach Lehre und Praxis**

#### **1. Einführung**

Obwohl das Quellenprinzip in der Lehre und Praxis immer häufiger verwendet wird, wird der Begriff der Quelle nicht immer genau definiert.<sup>691</sup> Einer der Gründe dafür besteht darin, dass er als ein selbstverständlicher Begriff betrachtet wird.<sup>692</sup> Wie oben bereits erwähnt, ist im internationalen Steuerrecht allgemein anerkannt, dass der Ort der Erwirtschaftung der Einkünfte als Quelle gilt.<sup>693</sup> Diese Aussage ist aber inhaltsleer, da dem Begriff der Quelle unterschiedliche Bedeutungen zugewiesen werden können.<sup>694</sup> Demzufolge ist es sehr schwierig, eine genaue Definition der Quelle festzustellen. Um eine umfassende und vertiefte Analyse des Quellenprinzips im Bereich der digitalen Wirtschaft zu ermöglichen, scheint es somit als erstes hilfreich zu sein, dem Begriff der Quelle eine einheitliche Definition zu geben, die von den in den folgenden Abschnitten geschilderten Lehrmeinungen hergeleitet werden kann.

#### **2. Das Konzept der Quelle nach dem Völkerbund**

Erst im Jahr 1921 tauchte der Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit wieder auf. Der Völkerbund beauftragte vier Wirtschaftswissenschaftler, GIJSBERT W. J. BRUINS aus Rotterdam, LUIGI EINAUDI aus Turin, EDWIN R. A. SELIGMAN aus New York und Sir JOSIAH STAMP aus London, ein Gutachten zur Problematik der Doppelbesteuerung und zu deren möglichen Lösungen zu erfassen, das dann am 5. April 1923 veröffentlicht wurde.<sup>695</sup> Die Gutachter sollten zuerst die Auswirkungen der internationalen Doppelbe-

---

<sup>691</sup> DE WILDE, Intertax 2015, 796 f.; KEMMEREN, Principle, 33; PINTO, E-Commerce, 48; VOGEL, Worldwide Teil I, 223.

<sup>692</sup> PINTO, E-Commerce, 48; VOGEL, Worldwide Teil I, 223.

<sup>693</sup> U.a. BÜHLER, 181; DE WILDE, Intertax 2015, 796 f.; ENDRIS, 79; LEHNER/REIMER, IStR 2005, 542; VALTA, 197.

<sup>694</sup> DE WILDE, Intertax 2015, 796 f.; KEMMEREN, Principle, 33; PINTO, E-Commerce, 48; VOGEL, Worldwide Teil I, 223.

<sup>695</sup> LEAGUE OF NATION, Economic and Financial Commission, Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp, Geneva, 5 April, 1923.

steuerung untersuchen und danach die mögliche Einführung neuer allgemeiner Grundsätze zu deren Vermeidung auswerten.<sup>696</sup>

Im Zuge dieser Untersuchung führen sie aus, dass das Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der Ausgangspunkt für die Schaffung solcher internationalen Regeln sei.<sup>697</sup> Nach Ansicht der vier Wissenschaftler müsse zuerst der Staat identifiziert werden, in dem sich der Mittelpunkt der wirtschaftlichen Interessen der zu steuernden Person befinde. Nur auf diese Weise könne bestimmt werden, welchen der betroffenen Staaten tatsächlich das Besteuerungsrecht zustehe.<sup>698</sup> Die wirtschaftliche Zugehörigkeit könne durch unterschiedliche wirtschaftliche Beziehungen zu einem Staat begründet werden. Dazu umfasst der Bericht vier Kriterien: a) den Ursprung des Vermögens; b) den Ort des Vermögens; c) die Durchsetzbarkeit der Ansprüche auf das Vermögen; d) der Ansässigkeitsort bzw. der Wohnsitz des Eigentümers des Vermögens.<sup>699</sup> Unter diesen Kriterien stellen der Ursprung des Vermögens sowie der Ansässigkeitsort bzw. der Wohnsitz des Eigentümers, der das Vermögen konsumiert, die geeignetsten Faktoren für die Aufteilung der Besteuerungsrechte dar. Dazu führen BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN und STAMP wie folgt aus:<sup>700</sup>

*«So far as the benefit [conferred by a state or a person] connected with the acquisition of wealth increase individual faculty, they constitute an element not to be neglected. The same is true of the benefits connected with the consumption side of faculty, where there is room even for a consideration of the cost to the government in providing a proper environment which renders the consumption of wealth possible or agreeable [...].»*

BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN und STAMP anerkennen, dass die Bestimmung des Ansässigkeitsortes bzw. des Wohnsitzes mit keiner besonderen Schwierigkeit verbunden sei: Dabei handele es sich um jenen Ort, an dem eine Person ihren ständigen Wohnsitz

---

<sup>696</sup> Ausführlicher zum Ziel des Gutachtens LEAGUE OF NATION, 2.

<sup>697</sup> LEAGUE OF NATION, 20 und 22.

<sup>698</sup> LEAGUE OF NATION, 20.

<sup>699</sup> LEAGUE OF NATION, 23.

<sup>700</sup> LEAGUE OF NATION, 18.

oder gewöhnlichen Aufenthalt habe.<sup>701</sup> Im Gegensatz dazu werfe die eindeutige Feststellung der Quelle Probleme auf.<sup>702</sup> Nach Ansicht der Gutachter könne eine eindeutige Feststellung der Quelle nur erreicht werden, wenn eine klare Unterscheidung zwischen Herkunft («*origin*») und Quelle («*situs*») vorgenommen werde.<sup>703</sup> Die beiden Begriffe werden wie folgt umschrieben:<sup>704</sup>

*«Situs [...] is any physical location, such as the country in which an item of property is situated or the place where a business transaction physically takes place. Origin, on the other hand, refers to that specific location where income is produced, i.e., income's, economic location'.»*

Daraus ergebe sich, dass Quelle und Herkunft nicht immer miteinander übereinstimmen. Die vier Wissenschaftler vertreten weiter die Meinung, dass der Ort der Quelle nur der Bekräftigung des wirtschaftlichen Ursprungsortes des Vermögens diene. Unter dem Begriff des wirtschaftlichen Ursprungsortes des Vermögens verstehen BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN und STAMP:<sup>705</sup>

*«[...] the place where wealth is produced, that is, the community of economic life which makes possible the yield of the acquisition of the wealth. This yield or acquisition is due, however, not only to the particular thing but to the human relation which may help in creating the yield.»*

Man könne somit davon ausgehen, dass die Erwirtschaftung des Vermögens in einem engen Zusammenhang mit dem menschlichen Handeln bzw. mit der menschlichen Tätigkeit stehe.<sup>706</sup> Um diese Ansicht besser zu veranschaulichen, nehmen die Gutachter eine Teeplantage als Beispiel. Unter menschliches Handeln zählen sie:<sup>707</sup>

---

<sup>701</sup> LEAGUE OF NATION, 25 f.

<sup>702</sup> LEAGUE OF NATION, 19.

<sup>703</sup> LEAGUE OF NATION, 19.

<sup>704</sup> LEAGUE OF NATION, 19.

<sup>705</sup> LEAGUE OF NATION, 24 f.

<sup>706</sup> LEAGUE OF NATION, 23.

<sup>707</sup> LEAGUE OF NATION, 24.

- »(1) *The superintendent or management of the labour and organisation at the situs, e.g., the local manager of a tea plantation;*
- (2) *The agencies for transport over sea or land touching various territorial jurisdictions, which assist in bringing worthless objects to points at which they begin to be near their market;*
- (3) *The seat and residence of the controlling power that decides the whole policy upon which finally depends the question whether the production of the wealth will ever be a profitable production or not. It chooses the local management, decides the character of the expenditure of capital and the times and methods of cultivation, decides the markets that are to be utilised and the methods of sale and, in short, acts as the co-ordinating brain of the whole enterprise;*
- (4) *The selling end, that is, the place where the agents for selling ply their calling and where the actual markets are to be found.»*

In Bezug darauf machen BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN und STAMP deutlich, dass das Auslassen nur eines dieser vier Schritte zur Zerstörung der ganzen Wertschöpfungskette und daher auch zur Beeinträchtigung der Erwirtschaftung des Vermögens führen werde. Dies sei der Fall, weil alle vier Schritte mit dem Ursprung des Vermögens zusammenhängen. Als Ursprung des Vermögens werden folglich alle Phasen der Schaffung des Vermögens definiert, d.h.:<sup>708</sup>

*«the original physical appearance of the wealth, its subsequent physical adaptations, its transport, its direction and its sale.»*<sup>709</sup>

BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN und STAMP sprechen sich dafür aus, dass die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen dem Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat von den in Frage stehenden Einkommensarten abhängen soll. Folglich haben die vier Wissenschaftler eine ganze Reihe von Vermögens- und Einkommensarten überprüft und

---

<sup>708</sup> LEAGUE OF NATION, 24.

<sup>709</sup> Gestützt auf diesen Leitgedanken entwickelten zuerst der Völkerbund und dann die OECD eine Reihe von Musterabkommen, die dem der Gutachtergruppe entstammenden Konzept von Quelle zugrunde gelegt wurde. Ausführlicher zur Geschichte der Musterabkommen siehe u.a. LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 33 ff.

bewertet.<sup>710</sup> Während die materiellen Vermögenswerte sowie die (un-)beweglichen Sachen<sup>711</sup> dem Quellen- oder Herkunftsstaat zugeteilt werden sollen, sollen die immateriellen Vermögenswerte<sup>712</sup> dem Wohnsitz- oder dem Ansässigkeitsstaat zugeordnet werden.<sup>713</sup>

### **3. Das Konzept der Quelle nach HORST WALTER ENDRISS**

#### **3.1 Die Beschränkung auf einen einzigen Anknüpfungspunkt: Der Ort des Ursprungs<sup>714</sup>**

In seinem Werk *«Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip? Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung sowie der internationalen Steuerflucht durch Wohnsitzverlegung bei ausschließlicher Anwendung des Ursprungsprinzips»* von 1967 schlägt HORST WALTER ENDRISS eine ausschliessliche Besteuerung des Einkommens am Ursprungsort vor. Um diese Ansicht zu bekräftigen, bewertet er die Gründe für eine ausschliessliche Beschränkung der Besteuerung auf das Wohnsitzprinzip sowie diejenigen für eine ausschliessliche Beschränkung der Besteuerung auf das Ursprungsprinzip.<sup>715</sup>

Hinsichtlich der Gründe für eine ausschliessliche Wohnsitzbesteuerung führt er aus, dass sie die internationale Doppelbesteuerung vermeiden könne. Aufgrund der Tatsache, dass sich der Wohnsitz grundsätzlich nur in einem Staat befinde, könne folglich kein Interessenkonflikt zwischen zwei Staaten mehr entstehen.<sup>716</sup> Durch eine ausschliessliche Besteuerung im Wohnsitzstaat werde weiter die persönliche Leistungsfä-

---

<sup>710</sup> Zur Bewertung der verschiedenen Arten von Vermögen und Einkommen siehe LEAGUE OF NATION, 27 ff.

<sup>711</sup> Ausgenommen sind allerdings Geld, Juwelierwaren, Mobiliar und ähnliche Waren (LEAGUE OF NATION, 40).

<sup>712</sup> Ausgenommen ist hier der hypothekarische Wert der Liegenschaften (LEAGUE OF NATION, 40).

<sup>713</sup> LEAGUE OF NATION, 40.

<sup>714</sup> Zu beachten ist die Tatsache, dass ENDRISS unter dem Begriff *«Ursprung»* den Begriff *«Quelle»* versteht.

<sup>715</sup> ENDRISS, 64 ff.

<sup>716</sup> ENDRISS, 64.

higkeit einer steuerpflichtigen Person besser berücksichtigt<sup>717</sup> und die Gleichmässigkeit der Besteuerung erreicht.<sup>718</sup>

Hinsichtlich der Gründe für die Beschränkung der Besteuerung auf das Ursprungsprinzip führt ENDRISS aus, dass auch eine ausschliessliche Besteuerung im Quellenstaat zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung führen könne. Dazu sei eine genaue Feststellung des Ursprungs des Einkommens erforderlich. Auf diese Weise sei eine Normkonkurrenz zwischen zwei Staaten nicht möglich.<sup>719</sup> Hinzu kommt, dass die Beschränkung auf das Ursprungsprinzip eine grösstmögliche Wettbewerbsneutralität bewirke. Falls eine steuerpflichtige Person eine Investition im Ausland tätige und in Konkurrenz mit den im Ausland ansässigen Marktteilnehmenden stehen wolle, dann müsse sie steuerrechtlich gleichbehandelt werden. Um dies zu erreichen, müsse das im Ausland erzielte Einkommen ausschliesslich im Quellenstaat besteuert und von der Besteuerung im Wohnsitzstaat freigestellt werden.<sup>720</sup> Durch eine ausschliessliche Anwendung des Ursprungsprinzips werde ferner die Steuerbelastung zu einem echten Standortfaktor.<sup>721</sup> Schliesslich vertritt ENDRISS die Ansicht, dass es relativ einfach sei, den Wohnsitz in kürzester Zeit in Niedrigsteuerstaaten zu verlegen. Nur eine Beschränkung auf das Ursprungsprinzip könne somit einer solchen Steuerflucht entgegenwirken.<sup>722</sup>

Nach einer gegenseitigen Abwägung der geschilderten Gründe kommt ENDRISS zum Schluss, dass das Ursprungsprinzip vorteilhafter als das Wohnsitzprinzip sei.<sup>723</sup> Neben den dargestellten Gründen spreche für eine ausschliessliche Beschränkung auf das Ursprungsprinzip nach ihm auch die Tatsache, dass bei der Einkommensbesteuerung die Erzielung des Einkommens besteuert werde. Folglich sei es notwendig, den Besteuerungsort möglichst dorthin zu verlegen, wo die Einkünfte erwirtschaftet und

---

<sup>717</sup> ENDRISS, 65.

<sup>718</sup> ENDRISS, 66.

<sup>719</sup> ENDRISS, 67.

<sup>720</sup> ENDRISS, 70.

<sup>721</sup> ENDRISS, 69 f.

<sup>722</sup> ENDRISS, 67.

<sup>723</sup> ENDRISS, 73 ff. und 104.

erarbeitet werden. Dies entspreche dem Ursprungsort und folglich auch dem Ursprungsprinzip.<sup>724</sup>

Nach Meinung von ENDRISS sei die Anwendung des ausschliesslichen Ursprungsprinzips mit keinen praktischen Schwierigkeiten verbunden.<sup>725</sup> Im Gegensatz dazu werde sie zur Vereinfachung der internationalen Besteuerung führen.<sup>726</sup> Als mögliche Vereinfachungen zählt er die Beendigung des «*Methodenstreits*», die Möglichkeit des Abschlusses von multilateralen Abkommen und die Einsparung von Verwaltungskosten auf.<sup>727</sup>

### 3.2 Die Feststellung des Ursprungsortes

Die ausschliessliche Anwendung des Ursprungsprinzips könne nur geltend gemacht werden, wenn der Ort des Ursprungs eindeutig bestimmt werde.<sup>728</sup> Gestützt auf die Definition des Ursprungs von BÜHLER<sup>729</sup> vertritt ENDRISS die Ansicht, dass der Ursprung des Einkommens am Ort liege, wo das Einkommen erarbeitet und erwirtschaftet werde.<sup>730</sup> Er führt weiter aus, dass der Ort der Erarbeitung und Erwirtschaftung des Einkommens in der Regel ohne Schwierigkeiten festgestellt werden könne. Es genüge für die Besteuerung zu bestimmen, dass sich der Ort der Erarbeitung und Erwirtschaftung des Einkommens innerhalb der Landesgrenzen eines bestimmten Staates befinde. Eine exakte Feststellung dieses Ortes sei nach der Ansicht von ENDRISS überflüssig.<sup>731</sup> Der Ursprungsort lasse sich ferner auch durch die Anwendung äusserlicher Merkmale ermitteln. Dabei könne es sich bspw. um die Lage eines Grundstückes oder um den Ort einer Betriebsstätte handeln.<sup>732</sup>

---

<sup>724</sup> ENDRISS, 104 f.

<sup>725</sup> ENDRISS, 105.

<sup>726</sup> ENDRISS, 102.

<sup>727</sup> Ausführlicher dazu ENDRISS, 102 ff.

<sup>728</sup> ENDRISS, 78.

<sup>729</sup> Nach Ansicht von BÜHLER befindet sich der Ursprung des Einkommens am Ort der Erarbeitung der Vermögenserträge (BÜHLER, 181).

<sup>730</sup> ENDRISS, 71 und 79.

<sup>731</sup> ENDRISS, 79.

<sup>732</sup> ENDRISS, 79.

ENDRISS fragt sich jedoch, wie der Ursprung des Einkommens bestimmt werden könne, falls diese äusserlichen Merkmale nicht vorhanden seien.<sup>733</sup> Als Lösung schlägt er vor, sich auf den Ort des Kostenanfalles zu beziehen, denn:<sup>734</sup>

*«Die herrschende Lehre der Betriebswirtschaft definiert die Kosten als betrieblichen Güter- und Diensteverzehr zur Erstellung von Leistungen. Es liegt deshalb der Schluss nahe, eine Leistung und damit auch das Vorhandensein eines Ursprungs in einer Volkswirtschaft anzunehmen, wenn in dieser Volkswirtschaft Kosten angefallen sind. An einem bestimmten Ort ist also immer dann ein Ursprung eines Einkommens vorhanden, wenn an diesem Ort Kosten entstanden sind.»*

Befinden sich ferner der Ort der Kostenentstehung und derjenige der Kostenverwertung<sup>735</sup> in zwei unterschiedlichen Staaten, dann bringt ENDRISS vor, dass die Bestimmung des Ursprungs sowie die Besteuerung des Einkommens auf den Ort der Kostenentstehung zurückzugreifen hätten, denn:<sup>736</sup>

*«Für die Besteuerung des Ursprungs sollte es [...] nur auf die Entstehung der Kosten ankommen, da die Verwertung willkürlich verlagert werden kann, was man ja gerade verhindern will. Ausserdem wird sehr oft kaum festzustellen sein, wo entstandene Kosten verwertet worden sind.»*

Könnten schliesslich die geschilderten Methoden zur Bestimmung des Ursprungs nicht angewendet werden, dann müsse sich die Besteuerung nach dem (Wohn-)Sitzort richten, denn das erwirtschaftete Einkommen solle nicht unbesteuert bleiben.<sup>737</sup> ENDRISS betont die Tatsache, dass es sich dabei nicht um eine Abkehr zum Ursprungsprinzip handle, sondern nur um eine Verlegung des Ursprungs zum (Wohn-)Sitzort.<sup>738</sup>

---

<sup>733</sup> ENDRISS, 79.

<sup>734</sup> ENDRISS, 80.

<sup>735</sup> Unter dem Begriff Kostenverwertung versteht ENDRISS *«die kostenverursachende Tätigkeit, also z.B. die Arbeitsleistung, der Materialverbrauch, der Energieverbrauch, die geistige Leistung usw. [...] Die Kostenverwertung ist dann die [...] Auswertung dieser Tätigkeit»* (ENDRISS, 80).

<sup>736</sup> ENDRISS, 80.

<sup>737</sup> ENDRISS, 81.

<sup>738</sup> Endriss, 81.



#### 4. Das Konzept der Quelle nach KLAUS VOGEL

In seinem Werk *«Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (Part I)»* von 1988 betont KLAUS VOGEL die Tatsache, dass bis zu seinem Forschungsbeitrag das Konzept der Quelle nur von RICHARD und PEGGY MUSGRAVE vollumfänglich untersucht wurde.<sup>739</sup> Abgesehen von diesen beiden Theoretikern galt dieses Konzept sowohl in der Lehre als auch in der Praxis als eindeutig und selbstdefinierend. VOGEL betrachtet diese Ansicht als inkorrekt. Die Quelle lasse sich nur im negativen Sinne selbstbestimmen: Die Quellenbesteuerung unterscheide sich von der Ansässigkeits- oder Staatsangehörigkeitsbesteuerung. Im positiven Sinne bleibe dagegen das Konzept der Quelle unbestimmt. Man könne nur von der Behauptung ausgehen, dass sich die Quelle in einem Staat befinde, der im Zusammenhang mit der Erwirtschaftung des Einkommens stehe.<sup>740</sup> Mit anderen Worten befinde sich die Quelle in jenem Staat, in dem die Wertschöpfung erzielt wird. Dazu führt VOGEL folgendes aus:<sup>741</sup>

*«[...] 'source' refers to a state that in some way or other is connected to the production of the income in question to the state where value is added to a good.»*

Mit dieser Definition werden zum ersten Mal die Konzepte von *«production»* und von *«value added»* mit der Feststellung der Quelle der Einkünfte in Zusammenhang gebracht. Allerdings macht VOGEL deutlich, dass dieses Konzept der Quelle eine Lücke aufweist. Es werde nicht bestimmt, welcher Zusammenhang erforderlich sein solle, um die tatsächliche Quelle der Einkünfte zu ermitteln. Um diese Lücke zu erklären, führt er den folgenden Sachverhalt als Beispiel an:<sup>742</sup>

*«Where exactly is value added, and how much, when an enterprise in state A sells goods manufactured in state B and now stored in state C to an enterprise*

---

<sup>739</sup> VOGEL, *Worldwide* Teil 1, 223. RICHARD und PEGGY MUSGRAVE umschreiben die Quelle als denjenigen Ort, in dem Geschäftstätigkeiten ausgeübt werden, die zur Erwirtschaftung der Einkünfte führen (sog. *«place of income-generating activity»*) (MUSGRAVE/MUSGRAVE, 71).

<sup>740</sup> VOGEL, *Worldwide* Teil 1, 223.

<sup>741</sup> VOGEL, *Worldwide* Teil 1, 223.

<sup>742</sup> VOGEL, *Worldwide* Teil 1, 223.

*in D – and, maybe, through an agent in E? Where is value added when the enterprise in A transfers know-how acquired in B and C to the enterprise in D?»*

Anders ausgedrückt, stellen die Zuordnung der einzelnen Wertschöpfungsschritte und insbesondere die Bestimmung der Entstehung der Wertschöpfung die Hauptproblematik dieses Quellenkonzeptes dar.<sup>743</sup> Auch die Praxis bestätigt dieses Problem: Die staatliche Gesetzgebung ordnet weder die einzelnen Wertschöpfungsschritte zu noch bestimmt sie die Entstehung der Wertschöpfung. Dementsprechend gibt sie dem Begriff der Quelle keine einheitliche Definition.<sup>744</sup> Der Ansicht von VOGEL nach erschwert diese Lücke die Beantwortung der Frage, nach welchem Prinzip das Besteuerungsrecht konkurrierender Staatsgewalten zugewiesen und gegeneinander abgegrenzt werden kann.<sup>745</sup> Dazu führt er folgendes aus:<sup>746</sup>

*«[...] a discussion on whether or not a source-based taxation of income is preferable to a worldwide taxation by no means can be based on a common understanding of what is meant by <source>.»*

Die Definition der Quelle kann infolgedessen die Frage noch nicht beantworten, ob das Besteuerungsrecht vorrangig dem Wohnsitz- oder dem Quellenstaat zugeordnet werden soll. Nach der Ansicht von VOGEL kann diese Frage nur anhand der Analyse der Prinzipien der Steuergerechtigkeit, Steuereffizienz und Steuerneutralität beantwortet werden.<sup>747</sup>

Gestützt auf die Tatbestände der direkten Investitionen, der Lieferungen und Leistungen, der Portfolioinvestitionen und der Lizenz- und Mieteinnahmen untersucht er diese Prinzipien.<sup>748</sup> Wie auch bereits ausgeführt,<sup>749</sup> kommt VOGEL in seiner kritischen

---

<sup>743</sup> VOGEL, Worldwide Teil 1, 223.

<sup>744</sup> VOGEL, Worldwide Teil I, 223 ff.

<sup>745</sup> VOGEL, Worldwide Teil I, 229.

<sup>746</sup> VOGEL, Worldwide Teil I, 229.

<sup>747</sup> VOGEL, Worldwide Teil I, 229.

<sup>748</sup> In Zusammenhang mit Steuereffizienz und Steuerneutralität siehe VOGEL, Worldwide Teil II, 310 ff. und in Zusammenhang mit Steuergerechtigkeit siehe VOGEL, Worldwide Teil III, 393 ff.

<sup>749</sup> Zu den Gedankengängen von VOGEL vorne, 76 f. und 90.

Analyse zu dem Schluss, dass die Prinzipien der Steuergerechtigkeit, Steuereffizienz und Steuerneutralität ein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Quellenstaats begünstigen.<sup>750</sup> Hinsichtlich der Definition der Quelle bestätigt er, dass sich die Quelle der Einkünfte in jenem Staat befindet, in dem die Wertschöpfung erzielt wird.<sup>751</sup> VOGEL umschreibt somit die Quelle der Einkünfte aus den direkten Investitionen als denjenigen Ort, in dem ein Unternehmen seinen Sitz hat.<sup>752</sup> Bei Lieferungen und Leistungen liegt dagegen die Quelle der Einkünfte am Ort der Herstellung der Produkte bzw. an demjenigen Ort vor, in dem die Lieferungen und Leistungen erhalten werden.<sup>753</sup> Ferner befindet sich die Quelle der Einkünfte der Portfolioinvestitionen in demjenigen Staat, in dem die Investition getätigt wird.<sup>754</sup> Schliesslich führt VOGEL aus, dass die Quelle der Einkünfte der Lizenz- und Mieteinnahmen der Ort ist, wo das vermietete Eigentum sowie das lizenzierte Recht bzw. Know-how genutzt wird.<sup>755</sup>

## **5. Das Konzept der Quelle und Ursprung nach ERIC KEMMEREN**

### **5.1 Quellenprinzip vs. Ursprungsprinzip**

Um eine Antwort auf die Frage nach der Festlegung des Orts der effektiven Herkunft der Einkünfte sowie der tatsächlichen Erzeugung der Wertschöpfung zu finden, setzt sich ERIC KEMMEREN in seinem Werk «*Principle of Origin in Tax Conventions: A Rethinking of Models*» von 2001 mit den Konzepten von Quelle und Ursprung auseinander. Nach Ansicht von KEMMEREN stelle das Quellenprinzip eine Ausarbeitung des Grundsatzes des Ursprungs des Vermögens dar. Eine Person, die Einkünfte in einem Staat erziele, begründe eine engere Beziehung zu diesem Staat, sodass ihre Steuerpflicht gegenüber ihm gerechtfertigt sei.<sup>756</sup> Die physische Präsenz eines Einkommens im jeweiligen Staat rechtfertige die Besteuerung an der Quelle und folglich auch das

---

<sup>750</sup> VOGEL, Worldwide Teil III, 401.

<sup>751</sup> VOGEL, Worldwide Teil III, 401f.

<sup>752</sup> VOGEL, Worldwide Teil III, 401.

<sup>753</sup> VOGEL, Worldwide Teil III, 402.

<sup>754</sup> VOGEL, Worldwide Teil III, 402.

<sup>755</sup> VOGEL, Worldwide Teil III, 402.

<sup>756</sup> KEMMEREN, Principle, 33 f.

Quellenprinzip.<sup>757</sup> KEMMEREN macht jedoch deutlich, dass das Quellenprinzip nicht so eindeutig sei, wie es auf den ersten Blick scheinen möge. Faktisch stimme der Ort der physischen Präsenz der Einkünfte nicht immer mit dem Ort der tatsächlichen Herkunft, Herstellung und Erarbeitung überein.<sup>758</sup> Das Quellenprinzip stelle somit nicht den geeignetsten Besteuerungsgrundsatz dar.<sup>759</sup>

Des Weiteren untersucht KEMMEREN das Ursprungsprinzip (sog. «*Principle of origin*»).<sup>760</sup> Während das Quellenprinzip bereits mit der physischen Präsenz des Einkommens in einem Staat vollzogen sei, sei beim Ursprungsprinzip eine kausale Verknüpfung zwischen der Staatsleistung und der Erwirtschaftung der Einkünfte erforderlich.<sup>761</sup> Nach Ansicht von KEMMEREN stimmen somit das Ursprungsprinzip und das Quellenprinzip nicht miteinander überein. Er veranschaulicht seine Aussage mit folgendem Beispiel:<sup>762</sup>

*«In State O, income is generated by means of an enterprise, which is transferred via a corporation in State S as a dividend to a person resident in State R.»*

In dem Fall, dass nur das Ursprungsprinzip angewendet werde, werde das erwirtschaftete Einkommen nur im Staat O besteuert, denn die kausale Verknüpfung zwischen dem Staat und der Erwirtschaftung der Einkünfte finde nur im Staat O statt. Sollte

---

<sup>757</sup> KEMMEREN führt aus, dass derselbe Gedankengang nicht nur für die Einkommenssteuer, sondern auch für die Vermögenssteuer gelten könne. Dem Staat, in dem sich das Vermögen physisch befinde, stehe das Recht zu, eine Vermögenssteuer zu erheben. Auch in diesem Fall ist die physische Präsenz in dem betroffenen Staat massgebend (KEMMEREN, Principle, 34).

<sup>758</sup> Als Beispiel führt KEMMEREN den Entscheid «*Appeal of Estate of L. McKinnon, Betram W. Burt-sell, and Norman Parsons Clement Executors, 6 BTA, 412 (1927)*» an. Dieser Entscheid wird von MARTHA, 107 ff. geschildert. Das Gericht kam zum Schluss, dass die USA nicht berechtigt waren, die Zinsen zu besteuern, die für eine ausländische Anleihe an einen Nichtansässigen bezahlt worden waren, obwohl die Anleihe als Sicherheit für ein Darlehen in den USA gehalten wurde. Es war unerheblich, ob sich die Anleihe dauerhaft oder nur vorübergehend in den USA befunden hatte, denn das Einkommen ist aus seinem Ursprungstaat ausserhalb der USA zu dem Nichtansässigen geflossen (KEMMEREN, Principle, 34 f.).

<sup>759</sup> KEMMEREN betont jedoch, dass aufgrund seiner engen Verknüpfung mit der wirtschaftlichen Zugehörigkeit dem Quellenprinzip noch Vorrang vor dem Staatsangehörigkeitsprinzip, dem Ansässigkeitsprinzip und dem Inkorporationsprinzip einzuräumen sei (KEMMEREN, Principle, 35).

<sup>760</sup> KEMMEREN, Principle, 35 ff.

<sup>761</sup> KEMMEREN, Principle, 36.

<sup>762</sup> KEMMEREN, Principle, 36. Für eine Gegenmeinung siehe u.a. MARTHA, 108 ff.

dagegen das Quellenprinzip angewendet werden, dann seien sowohl der Staat O als auch der Staat S berechtigt, das erzielte Einkommen zu besteuern, denn das Quellenprinzip sei bereits mit der physischen Präsenz des Einkommens in einem Staat erfüllt.<sup>763</sup>

Auch für KEMMEREN ist die Festlegung des Ursprungs der Einkünfte nicht eindeutig.<sup>764</sup> Gestützt auf bereits bestehende Aussagen über das Quellenprinzip stellt er jedoch fest, dass die Erzielung der Einkünfte in einem engen Zusammenhang mit dem menschlichen Handeln stehe.<sup>765</sup> Er vertritt die Meinung, dass die Fähigkeit zur Wertschöpfung und Erzielung der Einkünfte nur Menschen zustehe. Wirtschaftsgüter könnten nur durch die Handlung einer Person Mehrwert erhalten, denn sie seien aus eigenem Antrieb nicht in der Lage, Einkünfte zu erzielen.<sup>766</sup> Demzufolge stelle das intellektuelle Element das entscheidende Element der Wertschöpfung sowie der Einkunftserwirtschaftung dar. Dazu führt KEMMEREN folgendes aus:<sup>767</sup>

---

<sup>763</sup> KEMMEREN, Principle, 36; VALTA, 197. Für eine Gegenmeinung siehe u.a. MARTHA, 108 ff.

<sup>764</sup> KEMMEREN, Principle, 37.

<sup>765</sup> KEMMEREN stützt seine Ansicht auf vier Konzepte der Quelle, die die menschlichen Handlungen als Grundlage für die Erzielung der Einkünfte im Vordergrund stellen. Er verweist zuerst auf die Aussage von BRUINS/EINAUDI/SELIGMAN/STAMP, die sich darüber wie folgt aussprechen: «[...] *the origin of income is where the **intellectual element** among the assets is to be found [...]*» (LEAGUE OF NATION, 20 und 23. Hervorhebung hinzugefügt). Dann bezieht KEMMEREN sich auf den US-Entscheid «*Commissioner v. Piedras Negras Broadcasting*, 127 F 2d 260 (5th Cit. 1942, aff'd 43 B.T.A. (1941))», der wie folgt lautet: «*We think the language of the statutes clearly demonstrates the intentment of Congress that the source of income is the situs of the income-producing service. The repeated use of the words within and without the Unites States denotes a concept of **some physical presence, some tangible and visible activity***» (Hervorhebung hinzugefügt). Weiterhin führt er die Ansicht von BÜHLER aus, der darüber wie folgt schreibt: «*Wir nennen hier den Staat, in dem die Vermögenserträge **erarbeitet** werden, Ursprungsstaat oder Quellenstaat*» (BÜHLER, 181. Hervorhebung hinzugefügt). Schliesslich schildert KEMMEREN den Gedankengang von GRAETZ/O'HEAR. GRAETZ/O'HEAR führen das Folgende aus: «*Income [...] is an **attribute of individuals** [...]*» (GRAETZ/O'HEAR, 1034. Hervorhebung hinzugefügt). Die Begriffe «*intellectual element*», «*some physical presence, some tangible and visible activity*», «*erarbeitet*» und «*attribute of individuals*» widerspiegeln für KEMMEREN die Tatsache, dass sich die Erzielung der Einkünfte auf die menschliche Handlung bezieht (KEMMEREN, Principle, 38 f.).

<sup>766</sup> KEMMEREN, Principle, 38 f.

<sup>767</sup> KEMMEREN, Principle, 49 und 66.

*«The origin of income is where the intellectual element among the assets is to be found. The yield or acquisition of wealth is due not a particular thing, but to the human relation which creates the yield. **Only individuals can create income and things in themselves cannot. The intellectual element is the key component for the production of income.***<sup>768</sup> *Through the action of an individual, with or without using a device, value may be added to thing.»*

## 5.2 Ursprungsprinzip und E-Commerce

Neben der Anwendung des Ursprungsprinzips auf die herkömmlichen Tatbestände der Doppelbesteuerungsabkommen evaluiert KEMMEREN auch die Verwendung dieses Grundsatzes auf den E-Commerce.<sup>769</sup>

Seiner Meinung nach üben aus eigenem Antrieb weder eine Webseite noch ein Server eine wesentliche unternehmerische Tätigkeit aus. Die Webseite sowie der Server können jedoch Teil der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens sein. Dem Ursprungsprinzip nach sei derjenige Staat zur Besteuerung befugt, in dem sich das intellektuelle Element befinde. Für die Wertschöpfung und Erzielung der Einkünfte sei die Handlung einer Person erforderlich. Allein der Unterhalt einer Webseite oder ein Server führe folglich zur keiner Einkunftserzielung. Demgemäss sei nur der Staat, in dem die unternehmerischen Geschäftstätigkeiten physisch durch die Handlung einer Person ausgeübt werden, der Ursprungsort der aus dem E-Commerce erwirtschafteten Einkünfte. Mit anderen Worten handele es sich um jenen Staat, in dem das intellektuelle Element aktiv zur Erzielung der Einkünfte beitrage. Solange keine physisch aktive menschliche Handlung weder auf der Webseite noch auf dem Server ausgeübt werde, dürfe der Staat, in dem sich die Webseite und/oder der Server befinden, die aus dem E-Commerce erwirtschafteten Einkünfte nicht oder nur in besonderen Fällen besteuern.<sup>770</sup> Um diesen Gedankengang besser zu erklären, führt er als Beispiel folgenden Sachverhalt an:<sup>771</sup>

---

<sup>768</sup> Hervorhebung hinzugefügt.

<sup>769</sup> In seinem Werk überprüft KEMMEREN u.a. die Anwendbarkeit des Ursprungsprinzips auf die Einkünfte natürlicher und juristischer Personen oder auf die Betriebsstätte (ausführlicher dazu KEMMEREN, Principle, 257 ff.).

<sup>770</sup> Zum Ganzen siehe KEMMEREN, Principle, 337.

<sup>771</sup> KEMMEREN, Principle, 338.

*«[...]a client in State C wants tax advice on particular issue. He contacts his tax lawyer via the Internet. The tax law firm has a server in State S. The client puts his questions to the personal Web site of his tax lawyer. The tax lawyer reads the questions, prepares his advice in State O using, inter alia, the firm's databases in States D<sub>1</sub>, D<sub>2</sub> and D<sub>3</sub>. After he has finished the advice and has placed it on his personal Web site via the Internet using the server in State S, he files the advice at a firm's database in State F, which database can be consulted for a free by colleagues who have to solve similar issues. Via the Internet, the client downloads the advice from the server in State S, implements it in its activities, and pays a fee.»*

KEMMERENS Meinung nach liegt der Ursprung einer digitalen (Dienst-)Leistung in jenem Staat vor, in dem das intellektuelle Element aktiv zur Erzielung der Einkünfte beitrage.<sup>772</sup> Er legt fest, dass das intellektuelle Element der Erarbeitung der steuerrechtlichen Beratung im Staat O entspreche. Die physische und funktionelle Geschäftstätigkeit des Anwalts erstreckte sich ausschliesslich auf den Staat O. Als Folge dessen gelte der Staat O als Ort des Ursprungs der aus der erbrachten Dienstleistung erzielten Einkünfte.<sup>773</sup> KEMMEREN lehnt das Vorliegen des Ursprungs bei den Staaten D<sub>1</sub>, D<sub>2</sub>, D<sub>3</sub> und F mit der Begründung ab, dass sie dem Ursprungsprinzip nicht entsprechen. In diesen Staaten habe der Anwalt faktisch das intellektuelles Element nicht ausgeübt.<sup>774</sup>

KEMMEREN befürwortet die Anwendung des Ursprungsprinzips auf den E-Commerce mit der Begründung, dass es (fast) unmöglich sei, den Ort festzulegen, in dem sich eine Webseite oder ein Server befinde. Dagegen könne eine Person im Cyberspace nicht verschwinden. Die Anwendung des Ursprungsprinzips stelle eine praktikablere Lösung als diejenige dar, die eine Webseite oder einen Server als eine Betriebsstätte betrachte.<sup>775</sup> Er führt weiter aus, dass sich die Kapitalimportneutralität mit dem Ur-

---

<sup>772</sup> KEMMEREN, Principle, 40 und 337.

<sup>773</sup> KEMMEREN, Principle, 338.

<sup>774</sup> KEMMEREN, Principle, 339.

<sup>775</sup> KEMMEREN, Principle, 339. Ein Teil der Lehre befürwortet dagegen diese Ansicht. Ausführlicher dazu u.a. GÖRL, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 5 Rz. 29 f.

sprungsprinzip vollumfänglich decke.<sup>776</sup> Erstens stehe ein steuerrechtliches System, das sich auf das Ursprungsprinzip bezieht, nicht mit dem EU-Recht im Widerspruch. Hinzu komme, dass die Steuerhoheit eng mit demjenigen Staat verbunden sei, in dem die Wertschöpfung der Einkünfte stattfinde. Sämtliche geschäftstätigen Personen werden mithin gleichgestellt und gleichbehandelt, denn sie unterstehen der gleichen Steuerhoheit. Demzufolge verhindere das Ursprungsprinzip nach KEMMEREN die Entstehung jeder Art von Diskriminierung und fördere die Niederlassungsfreiheit sowie die Erbringung der Leistungen.<sup>777</sup>

Gestützt auf all diese Gründe kommt KEMMEREN zum Ergebnis, dass dem Ursprungsprinzip Vorrang vor allen anderen Besteuerungsgrundsätzen einzuräumen sei. Ein auf das Ursprungsprinzip bezogenes Aufteilungssystem könne die Steuerneutralität fördern, Rechtssicherheit schaffen und die Entstehung der Doppelbesteuerung verhindern. Ausserdem sei es gerecht, allgemeingültig, flexibel, einfach und führe zu keiner Beeinträchtigung des E-Commerce.<sup>778</sup>

---

<sup>776</sup> Zu beachten ist, dass KEMMEREN die Begriffe der Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität weiterentwickelt. Gestützt auf den Gedankengang, dass die Fähigkeit zur Wertschöpfung und Erzielung der Einkünfte nur den Menschen und deren Intellekt zusteht, entwickelt er die Konzepte der Kapital- und Arbeitsexportneutralität (*capital and labour export neutrality – CLEN*) und der Kapital- und Arbeitsimportneutralität (*capital and labour import neutrality – CLIN*). Die Kapital- und Arbeitsexportneutralität bestimmt, dass «[...] an income recipient should pay the same total (domestic plus foreign) tax, whether he receives a given labour or investment income from foreign or from domestic sources.» Die Kapital- und Arbeitsimportneutralität sieht dagegen vor, dass «[...] labour and capital funds originating in various states should compete on equal terms in the labour and capital markets, respectively, of any state, irrespective of the place of residence of the worker or the investor.» (Ausführlicher dazu KEMMEREN, Principle, 71 ff. und 113 ff.).

<sup>777</sup> KEMMEREN, Principle, 339.

<sup>778</sup> KEMMEREN, Principle, 339.



## 6. Das Konzept der Quelle nach dem OECD-Musterabkommen<sup>779</sup>

### 6.1 Zweck, Funktion und Aufbau des OECD-Musterabkommens<sup>780</sup>

Die internationale Doppelbesteuerung wird als die durch zwei oder mehrere Staaten herangezogene Besteuerung einer steuerpflichtigen Person auf demselben Steuerobjekt für den gleichen Besteuerungszeitraum zu übereinstimmenden oder ähnlichen Steuern bezeichnet.<sup>781</sup> Der Zweck des OECD-Musterabkommens besteht in erster Linie darin, Doppelbesteuerung zu vermeiden.<sup>782</sup>

Das OECD-Musterabkommen umfasst sieben Abschnitte. Die ersten beiden Abschnitte sind dem Geltungsbereich des Musterabkommens sowie den massgebenden Begriffsbestimmungen gewidmet. Beim dritten Abschnitt handelt es sich um den Hauptabschnitt des OECD-Musterabkommens, der sich mit den Verteilungsnormen befasst. Der vierte Abschnitt enthält die Normen zur Besteuerung des Vermögens, und der fünfte Abschnitt ist auf die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gerich-

<sup>779</sup> OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen (OECD-MA), das laufend angepasst wird (neuester Stand: 21. November 2017).

<sup>780</sup> Ausführlicher zur Geschichte des OECD-Musterabkommens u.a. LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 33 und SCHAUMBURG/HÄCK, in: Schaumburg, IStR, Rz. 19.14 ff.

<sup>781</sup> LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 7; Ein. Rz. 1 und Art. 23 Rz. 1 OECD-Musterabkommen. Im Rahmen der Doppelbesteuerung wird zwischen juristischer und wirtschaftlicher Doppelbesteuerung und zwischen effektiver und virtueller Doppelbesteuerung unterschieden. Von einer juristischen Doppelbesteuerung wird ausgegangen, wenn zwei oder mehrere Staaten vergleichbare Steuern bei demselben Steuersubjekt für das gleiche Steuergut und während des gleichen Zeitraums erheben (LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 6). Das Fehlen der Steuersubjektidentität charakterisiert hingegen die wirtschaftliche Doppelbesteuerung (WASSERMEYER, in: Wassermeyer/Lang/Schuch, DBA-Kommentar, vor Art. 1 Rz. 3; MATTEOTTI/HORN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Einl. N 19). Obwohl die meisten Staaten im Hinblick auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung nur über die effektive Doppelbesteuerung verfügen, sehen verschiedene Staaten überdies die Möglichkeit der Vermeidung der virtuellen Doppelbesteuerung vor (MATTEOTTI/HORN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Einl. N 21). Während bei der effektiven Doppelbesteuerung eine steuerpflichtige Person faktisch der Besteuerung für dasselbe Steuerobjekt durch mehrere staatliche Steuerhoheiten untersteht, ist die virtuelle Doppelbesteuerung bereits beim Vorliegen nur einer einzigen abstrakten Möglichkeit der Doppelbesteuerung gegeben (SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 12.8; WASSERMEYER, in: Wassermeyer/Lang/Schuch, DBA-Kommentar, vor Art. 1 Rz. 4).

<sup>782</sup> U.a. SCHAUMBURG/HÄCK, in: Schaumburg, IStR, Rz. 19.33.

tet. Schliesslich umfassen der sechste und der siebte Abschnitt die besonderen Bestimmungen und die Schlussbestimmungen.<sup>783</sup>

Die Frage, unter welchen Voraussetzungen die Einkünfte in einem Vertragsstaat besteuert werden können, ist von den in dem OECD-MA und folglich in den DBA enthaltenen Verteilungsnormen<sup>784</sup> abhängig.<sup>785</sup> Im nächsten Abschnitt wird somit die Rolle der Verteilungsnormen geschildert und erklärt.

## **6.2 Die Rolle der Verteilungsnormen des OECD-Musterabkommens**

Die Verteilungsnormen bestimmen, welcher Staat welche Einkommens- und Vermögensarten besteuern darf.<sup>786</sup> Die Verteilungsnormen können ausschliesslichen oder konkurrierenden Charakter haben.<sup>787</sup> In einigen Fällen sehen sie den Ausschluss des Besteuerungsrechts des Quellenstaates vor und ordnen das ausschliessliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zu.<sup>788</sup> Einzelne Verteilungsnormen weisen dagegen dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zu und lassen offen, ob die Anrechnungs- oder die Freistellungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat Anwendung finden. Dies wird sodann erst aus den Methodenartikeln hergeleitet.<sup>789</sup> Andere Verteilungsnormen beschränken das Besteuerungsrecht des Quellenstaates.<sup>790</sup> Diese Verteilungsnormen sehen bspw.

---

<sup>783</sup> Zum Ganzen LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 76.

<sup>784</sup> Bei den Verteilungsnormen handelt es sich um die Art. 6 bis 21 OECD-MA und um Art. 22 OECD-MA.

<sup>785</sup> LANG M., FS Jacobs, 29.

<sup>786</sup> SCHAUMBURG/HÄCK, in: Schaumburg, IStR, Rz. 19.211.

<sup>787</sup> LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 82.

<sup>788</sup> Dabei handelt es sich um diejenigen Verteilungsnormen, die den Satz «*können nur in [...] besteuert werden*» enthalten. Als Beispiel können u.a. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA, Art. 8 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA und Art. 13 Abs. 3 OECD-MA angeführt werden (ausführlicher dazu LANG M., Einführung, 78 f. und 100 ff.; LANG M., FS Jacobs, 29 und Fn. 7).

<sup>789</sup> Hierunter fallen bspw. Art. 6 OECD-MA, Art. 10 – 12 OECD-MA und Art. 13 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA (LANG M., Einführung, 78 und 81; LANG M., FS Jacobs, 29).

<sup>790</sup> Dies ist bspw. der Fall bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren (LANG M., Einführung, 81; LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 83).

vor, dass der Quellenstaat nur bis zu einem bestimmten Steuersatz besteuern darf.<sup>791</sup>

Zu beachten ist, dass die Verteilungsnormen optional ausgestaltet sind. Sie stellen fest, dass ein Staat gewisse Einkommens- oder Vermögensarten besteuern kann, sie bestimmen jedoch nicht, ob, wie und in welcher Höhe eine Steuer tatsächlich erhoben wird. Das OECD-MA ist nicht darauf gerichtet, Steuerpflichten zu begründen. Es enthält folglich nicht die für die Begründung von Steuerpflichten notwendigen Tabe-standmerkmale.<sup>792</sup>

Die schweizerische Lehre spricht in diesem Zusammenhang von der «negativen Wirkung» der Doppelbesteuerungsabkommen. Diese Rolle der Verteilungsnormen bringt zwei Auswirkungen mit sich. Die erste Konsequenz ist, dass die Verteilungsnormen kein Besteuerungsrecht begründen. Mit anderen Worten ist immer eine innerstaatliche gesetzliche Grundlage erforderlich. Die zweite Auswirkung umfasst die Tatsache, dass das interne Recht seine Wirksamkeit nicht verliert, wenn eine Normkollision mit einem DBA vorliegt. Die innerstaatlichen Normen werden nur zurückgedrängt.<sup>793</sup>

### 6.3 Die Quellenregeln des OECD-Musterabkommens

In Bezug auf den Begriff der Quelle muss einleitend hervorgehoben werden, dass das OECD-Musterabkommen keine einheitliche Definition der Quelle enthält. Die Um-setzungs- und Auslegungsmöglichkeiten dieses Begriffes lassen sich jedoch aus den in den Verteilungsnormen enthaltenen Quellenregeln ableiten.<sup>794</sup>

Die Quellenregeln sind darauf gerichtet, den Staat zu bestimmen, in dem sich die Vermögenswerte befinden bzw. die Einkünfte ihre Herkunft haben.<sup>795</sup> Die Quellenre-geln des OECD-Musterabkommens sind je nach Verteilungsnorm unterschiedlich

---

<sup>791</sup> LANG M., Einführung, 81.

<sup>792</sup> Zum Ganzen SIMONEK, LA Vonplon, 299.

<sup>793</sup> Zum Ganzen u.a. LOCHER, Einführung, 95; MATTEOTTI/KRENGER, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Einl. N 186 f.; SIMONEK, ASA 73 (2004/05), 110 f; dazu auch BGE 66 I 265 E.1 und BGer vom 9. Mai 1995 = StE 1995 B 72.113 E.2.

<sup>794</sup> LANG M., FS Jacobs, 34.

<sup>795</sup> LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 92.

gestaltet, so dass eine Abgrenzung zwischen diesen Verteilungsnormen verschiedene Probleme aufwirft.<sup>796</sup> Aus der Analyse des Inhalts dieser Normen ergibt sich, dass die Quellenregeln unterschiedlich detailliert bestimmt werden und vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten bieten.<sup>797</sup> Das OECD-Musterabkommen enthält bspw. einige ausführliche Legaldefinitionen. Ein bedeutsames Beispiel stellt Art. 5 OECD-MA dar, der einen ausführlichen Betriebsstättenbegriff enthält.<sup>798</sup> Art. 11 Abs. 5 OECD-MA enthält weiter eine detaillierte Definition einer Art von Quelle: *«Zinsen gelten dann als aus einem Vertragsstaat stammend, wenn der Schuldner eine in diesem Staat ansässige Person ist. Hat aber der Schuldner der Zinsen, ohne Rücksicht darauf, ob er in einem Vertragsstaat ansässig ist oder nicht, in einem Vertragsstaat eine Betriebsstätte und ist die Schuld, für die die Zinsen gezahlt werden, für Zwecke der Betriebsstätte eingegangen worden und trägt die Betriebsstätte die Zinsen, so gelten die Zinsen als aus dem Staat stammend, in dem die Betriebsstätte liegt.»* Wie in Art. 11 Abs. 5 OECD-MA, wird auch in Art. 12 OECD-MA der Begriff *«stammen»* verwendet, wobei dessen Bedeutung nicht definiert wird.<sup>799</sup> Andere Verteilungsnormen sehen Begriffe vor, die an anderer Stelle des OECD-Musterabkommens auffindbar sind, ohne dass deutlich wird, ob sie die gleiche Bedeutung haben.<sup>800</sup> Dies ist bspw. bei dem in Art. 8 OECD-MA enthaltenen Begriff *«Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung»* der Fall. Fraglich ist, ob dieser Begriff mit dem gleichlautenden Begriff *«Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung»* von Art. 4 Abs. 3 OECD-MA identisch ist.<sup>801</sup>

Das Dargelegte zeigt, dass sich abhängig von der jeweiligen Quellenregel unterschiedliche Ergebnisse und Auslegungsmöglichkeiten ableiten lassen.<sup>802</sup> Der Begriff der Quelle bleibt deshalb im OECD-MA ohne Kontur.

---

<sup>796</sup> LANG M., FS Jacobs, 34.

<sup>797</sup> LANG M., FS Jacobs, 34 f.

<sup>798</sup> Ausführlicher zum Betriebsstättenbegriff hinten, 178 ff.

<sup>799</sup> LANG M., FS Jacobs, 35 und 36.

<sup>800</sup> LANG M., FS Jacobs, 35.

<sup>801</sup> HEMMELRATH, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 8 Rz. 26; LANG M., FS Jacobs, 35; zum Ganzen siehe auch LEHNER, in: Vogel/Lehner, DBA, Grund. Rz. 93.

<sup>802</sup> LANG M., FS Jacobs, 37.

## 7. Das Konzept der Quelle nach schweizerischem Steuerrecht

Hinsichtlich des Quellenbegriffs muss einleitend hervorgehoben werden, dass das schweizerische Steuerrecht keine ausführliche Definition der Quelle enthält. Wie die Mehrheit der Staaten wird auch in der Schweiz zwischen persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit unterschieden.<sup>803</sup> Da das Konzept der Quelle nur im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Zugehörigkeit steht, wird in diesem Kapitel nur auf diese Art von Zugehörigkeit eingegangen.

Aus schweizerischer Sicht liegt eine wirtschaftliche Zugehörigkeit vor, wenn ein Nichtansässiger nur mit gewissen wirtschaftlichen Interessen der Steuerhoheit der Schweiz bzw. eines Kantons unterworfen ist.<sup>804</sup> In diesem Fall kann das Gemeinwesen nur die für die Zugehörigkeit dazugehörenden Interessen in den Kreis seiner Besteuerung einbeziehen. Diese Konstellation entspricht der beschränkten Steuerpflicht (Art. 6 Abs. 2 und Art. 52 Abs. 2 DBG). In diesem Fall betrifft die Besteuerung nur das Einkommen aus bestimmten inländischen Quellen. Es kommt mithin das Quellenprinzip zur Anwendung.<sup>805</sup> Während die wirtschaftliche Zugehörigkeit der natürlichen Person in Art. 4 und Art. 5 DBG sowie in Art. 4 StHG geregelt wird, reglementiert Art. 51 DBG die wirtschaftliche Zugehörigkeit juristischer Personen.<sup>806</sup> Als die wichtigsten Anknüpfungspunkte der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zählen das Grundeigentum, die Betriebsstätte und die Geschäftsbetriebe.<sup>807</sup> Aus diesen Begriffen lässt sich jedoch keine Definition der Quelle ableiten.

Erfüllt eine steuerpflichtige Person die Voraussetzungen zur Begründung einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit in der Schweiz, wird das Einkommen besteuert, das aus der

---

<sup>803</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 70.

<sup>804</sup> BGE 134 I 303, E. 2.2; BGer vom 9. Februar 2010, 2C\_518/2010, E. 4 = RtiD II 2011, 549 ff.; BGer vom 1. Juli 2011, 2C\_463/2010, E. 4.1 = StE 2011 A.24.24.45 Nr. 1; BGer vom 14. November 2011, 2C\_199/2011, E. 3 = ASA 81 (2012/13), 485 ff.

<sup>805</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 79.

<sup>806</sup> OESTERHELT/SCHREIBER, in: Zweifel/Beusch, Kommentar DBG, Art. 51 N 1; OESTERHELT/SEILER, in: Zweifel/Beusch, Kommentar DBG, Art. 4 N 1.

<sup>807</sup> HÖHN/WALDBURGER, 277; ausführlicher zu den einzelnen Anknüpfungspunkten siehe u.a. BLUMENSTEIN/LOCHER, 79 ff. m.w.H.

Quelle in der Schweiz erzielt wird, aber mit Vorbehalt der in Art. 7 Abs. 1 DBG geregelten Gesamtprogression (sog. Progressionsvorbehalt).<sup>808</sup> Allerdings bestimmen weder die Lehre noch die Praxis, was unter dem Quellenbegriff tatsächlich zu verstehen ist.

#### IV. Zusammenfassung und Schlussbetrachtung

BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN und STAMP unterscheiden zwischen Herkunft und Quelle und legen fest, dass die Erwirtschaftung der Einkünfte in einem engen Zusammenhang mit dem menschlichen Handeln bzw. mit der menschlichen Tätigkeit steht.<sup>809</sup> Gestützt auf die Definition des Ursprungs von BÜHLER vertritt ENDRISS die Ansicht, dass der Ursprung des Einkommens am Ort liege, wo das Einkommen erarbeitet und erwirtschaftet werde.<sup>810</sup> RICHARD und PEGGY MUSGRAVE umschreiben die Quelle als *«place of income-generating activity»*.<sup>811</sup> Nach Ansicht von VOGEL befinde sich die Quelle in jenem Staat, in dem die Wertschöpfung erzielt werde.<sup>812</sup> Ferner lehnt KEMMEREN die Anwendung des Quellenprinzips zugunsten des Ursprungsprinzips ab und stellt folglich fest, dass der Ursprung in demjenigen Staat vorliege, in dem das intellektuelle Element aktiv zur Erzielung der Einkünfte beitrage.<sup>813</sup> Je nach der anwendbaren Verteilungsnorm legt ausserdem das OECD-Musterabkommen den Begriff der Quelle eng oder weit aus.<sup>814</sup> Schliesslich enthält das schweizerische Steuerrecht keine ausführliche Definition der Quelle, sondern nur einen Bezug auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit der steuerpflichtigen Personen.<sup>815</sup>

Sämtliche dargestellten Definitionen gehen auf das Konzept der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zurück, das von VON SCHANZ im Jahr 1892 entwickelt<sup>816</sup> und das im

---

<sup>808</sup> OESTERHELT/SCHREIBER, in: Zweifel/Beusch, Kommentar DBG, Art. 7 N 5 ff.

<sup>809</sup> Vorne, 117 ff.

<sup>810</sup> Vorne, 121 ff.

<sup>811</sup> Vorne, Fn. 739.

<sup>812</sup> Vorne, 125 f.

<sup>813</sup> Vorne, 127 ff.

<sup>814</sup> Vorne, 133 ff.

<sup>815</sup> Vorne, 137 f.

<sup>816</sup> Vorne, 115 ff.

Rahmen des Gutachtens für den Völkerbund im Jahr 1921 erneut ausgearbeitet wurde.<sup>817</sup> Das Konzept der wirtschaftlichen Zugehörigkeit hat seinen Ursprung in einer Zeit, in der weder die Digitalisierung noch die digitale Wirtschaft denkbar und möglich waren. Aufgrund dessen widerspiegeln die geschilderten Definitionen der Quelle eine wirtschaftliche Welt, in der die tatsächliche physische Präsenz eine massgebende Rolle spielt, um sowohl Handel zu treiben als auch Leistungen zu erbringen. Im Kontrast dazu kennzeichnet sich die digitale Wirtschaft durch den gesunkenen Bedarf an physischer Präsenz. Obwohl die Digitalisierung den Zugang zum Markt durch den Einsatz einer geringeren physischen Präsenz als jemals zuvor ermöglicht hat, sind die Kerntätigkeiten eines Unternehmens unverändert geblieben. Nach wie vor werden Produkte hergestellt, vertrieben und an den Kunden verkauft.<sup>818</sup> Die Innovationen und die Fortschritte der IKT haben jedoch die Grundstruktur des Wertschöpfungsverfahrens so deutlich verändert, dass die traditionellen steuerrechtlichen Anknüpfungspunkte nicht mehr zeitgemäss erscheinen.<sup>819</sup> Daraus ergibt sich die Notwendigkeit, ein neues Konzept der Quelle zu erarbeiten.<sup>820</sup>

Den oben geschilderten Definitionen nach befindet sich die Quelle in demjenigen Staat, in dem *«economic activities take place and value is created»*.<sup>821</sup> Obwohl diese Definition der Bestimmung der Quelle sehr nahekommt, wird jedoch nicht festgelegt, wo die Quelle tatsächlich vorliegt und wie und wo die Wertschöpfung stattfindet.<sup>822</sup> Es lässt sich jedoch beobachten, dass der Ort der Erwirtschaftung der Einkünfte oft in Verbindung mit dem menschlichen Handeln gebracht wird.<sup>823</sup> Dies ist beispielsweise der Fall für die von KEMMEREN vorgeschlagene Auslegung des Quellenbegriffs:<sup>824</sup>

---

<sup>817</sup> Vorne, 117 ff.

<sup>818</sup> OECD, Final Report – Action 1, 98 ff.; dazu auch COLLIN/COLIN, 34 und MITTERLEHNER, SWI 2016, 61.

<sup>819</sup> Zum Ganzen OECD, Final Report – Action 1, 101.

<sup>820</sup> Ausführlicher dazu hinten, 213 ff.

<sup>821</sup> OECD, Explanatory Statement, 7.

<sup>822</sup> ENDRISS, 52.

<sup>823</sup> Dies ist beispielsweise der Fall für die von KEMMEREN vorgeschlagene Auslegung des Quellenbegriffs (Vorne, 127 ff.).

<sup>824</sup> Vorne, 130.

*«Only individuals can create income and things in themselves cannot. The intellectual element is the key component for the production of income. Through the action of an individual, with or without using a device, value may be added to thing.»*

Die Ansicht, dass die Fähigkeit zur Wertschöpfung und Erzielung der Einkünfte nur den Menschen zusteht, ist meines Erachtens zu befürworten. Wie KEMMEREN betont, können Wirtschaftsgüter nur durch die Handlung einer Person Mehrwert erhalten, denn aus eigenem Antrieb seien sie nicht dazu in der Lage.<sup>825</sup> Meiner Meinung nach könnte die menschliche Handlung auch im Rahmen der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft einen ausschlaggebenden Einfluss haben. KEMMEREN beweist, dass das intellektuelle Element auch auf dem Gebiet des E-Commerce ein entscheidender Faktor der Wertschöpfung sei und damit zur Erwirtschaftung der Einkünfte beitrage. Er führt weiter aus, dass sich dieses Konzept mit sämtlichen Prinzipien des internationalen Steuerrechts decke.<sup>826</sup> Es muss jedoch beachtet werden, dass KEMMEREN nur Bezug auf das E-Commerce nimmt. Er zieht nicht in Betracht, dass sich die Welt der digitalen Wirtschaft durch eine zunehmende Verschmelzung zwischen Produktions- und Konsumsphäre kennzeichnet. Ausser Acht werden auch die Eigenschaften der digitalen Wirtschaft gelassen, u.a. die Mobilität, die Netzwerkeffekte, die Volatilität und die Wichtigkeit der Daten.<sup>827</sup> M.E. könnte die von KEMMEREN vorgeschlagene Lösung einen optimalen Ausgangspunkt für die Entwicklung eines Quellenbegriffs bilden, der in Übereinstimmung mit den Innovationen und Fortschritten der IKT sowie mit den Eigenschaften der neuen Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft stehen kann.

Um dieses Ziel erreichen zu können, müssen meines Erachtens insbesondere folgende Faktoren berücksichtigt werden. Der erste Faktor bezieht sich auf die Tatsache, dass die Nutzer mit der Lieferung ihrer Daten am Wertschöpfungsverfahren eines Unternehmens mitwirken. Der zweite Faktor beruht auf dem Umstand, dass die Wertschöpfung in der digitalen Wirtschaft nicht nur auf der Angebotsseite, sondern auch

---

<sup>825</sup> Vorne, 129 f.

<sup>826</sup> Vorne, 130 ff.

<sup>827</sup> Vorne, 13 ff.



im Marktstaat stattfindet. Schliesslich knüpft der dritte Faktor daran an, dass ein Unternehmen, das Güter oder Dienstleistungen entweder über eine digitale Präsenz im Internet vertreibt oder solche direkt interaktiv im Internet anbietet, dies nur tun kann, wenn im Absatzstaat eine gewisse Infrastruktur vorhanden ist.<sup>828</sup> Zusammengefasst muss der neue Quellenbegriff den Nutzern, dem Marktstaat und der Infrastruktur Rechnung tragen.

In Anbetracht der bisherigen Überlegungen sowie der von der Lehre und Praxis vorgeschlagenen Lösungen zur Bewältigung der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft wird im dritten Teil dieser Arbeit eine neue Definition der Quelle vorgeschlagen.<sup>829</sup>

---

<sup>828</sup> Siehe dazu auch COLLIN & COLIN, Synthèse 2 und Report 49; OSWALD, 18.

<sup>829</sup> Die vorgeschlagenen Lösungen in der Lehre und Praxis für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft werden im Teil 2 behandelt, hinten 145 ff.

## Kapitel 7: Zusammenfassung des ersten Teils

Seit jeher ist die Wahl des Welteinkommensprinzips oder des Quellenprinzips umstritten. Die Frage, nach welchem Prinzip das Besteuerungsrecht konkurrierender Steuergewalten zugewiesen und gegeneinander abgegrenzt werden kann, ist in Lehre und Praxis offen und bedarf folglich der Klärung. Von Bedeutung ist, dass die Beantwortung dieser Frage nicht nur das Steuerrecht, sondern auch das allgemeine Völkerrecht sowie die Volkswirtschaft betrifft.<sup>830</sup> Heutzutage wird der Parallelismus zwischen Welteinkommensbesteuerung eines Ansässigen und Quellenbesteuerung eines Nichtansässigen von (fast) allen staatlichen Steuersystemen vorgesehen und durchgesetzt. Während für das Welteinkommensprinzip die persönlichen Beziehungen zu einem Staat massgebend sind, bezieht sich die Besteuerung nach dem Quellenprinzip auf die Herkunft der Einkünfte.<sup>831</sup>

Um eine umfassende und vertiefte Analyse des Welteinkommensprinzips und des Quellenprinzips im Bereich der digitalen Wirtschaft zu ermöglichen, schien als erstes hilfreich zu sein, beiden Prinzipien eine Fundierung zu geben, die vom Konzept der Steuersouveränität hergeleitet worden ist. Die Steuersouveränität ist ein wesentlicher Bestandteil der staatlichen Souveränität. Die Steuersouveränität eines Staates versteht sich als Ausfluss seiner territorial radizierten Staatsgewalt und Souveränität über alle im Gebiet befindlichen Personen und Sachen. Wollen die Staaten ihre Besteuerungsansprüche auch auf ausländische Wirtschaftsvorgänge und Vermögenswerte erstrecken, muss eine genügend enge inländische Anknüpfung zwischen der Steuergewalt und dem Steuersubjekt oder dem Steuerobjekt bestehen (sog. *«genuine Link»*). Von wesentlicher Bedeutung ist, dass weder aus völkerrechtlicher noch aus steuerrechtlicher Sicht der Begriff der sinnvollen Anknüpfung klar definiert ist.<sup>832</sup>

Aufgrund der Tatsache, dass sich aus dem allgemeinen Völkerrecht keine konkrete Antwort auf die Frage ergibt, ob dem Wohnsitz- oder dem Quellenstaat der Besteue-

---

<sup>830</sup> Vorne, 37.

<sup>831</sup> Vorne, 37 ff.

<sup>832</sup> Zum Ganzen vorne, 41 f.

rungsvorrang zukommen soll, wurden somit im Kapitel 5 die Grundsätze der Steuergerechtigkeit, der Steuereffizienz und der Steuerneutralität als steuer- und wirtschaftspolitische Orientierungsprinzipien geschildert und bewertet. Die Schilderung und Bewertung dieser Grundsätze sollte eine Antwort auf die Frage geben, ob dem Wohnsitz- oder dem Quellenstaat der Besteuerungsvorrang eingeräumt werden soll.<sup>833</sup>

Die Steuergerechtigkeit ist eine Unterform der *iustitia distributiva* und gilt als «*der oberste Wert der Gemeinschaft der Steuerpflichtigen*».<sup>834</sup> Im Bereich des internationalen Steuerrechts wird zwischen der interindividuellen Gerechtigkeit und der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit unterschieden. Die interindividuelle Gerechtigkeit betrifft somit die Frage nach der Art und Weise sowie nach der Höhe des von einer steuerpflichtigen Person zu leistenden Beitrags zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs eines Staates. Die interindividuelle Gerechtigkeit beschäftigt sich mit der Frage der gerechten Aufteilung der Steuerlast zwischen den einzelnen steuerpflichtigen Personen. Als Mittel zur Beantwortung dieser Frage kommen das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Nutzenprinzip zur Anwendung. Die zwischenstaatliche Gerechtigkeit bezieht sich dagegen auf die Frage nach einer gerechten Aufteilung des Steueraufkommens zwischen den Staaten.<sup>835</sup> Die Analyse der Steuergerechtigkeit und deren entsprechenden Prinzipien hat gezeigt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip nichts beitragen kann zur Beantwortung der Frage, nach welchem Prinzip das Besteuerungsrecht konkurrierender Steuergewalten zugewiesen und gegeneinander abgegrenzt werden kann.<sup>836</sup> Hinsichtlich des Nutzenprinzips ist festgestellt worden, dass dieses Prinzip auf internationaler Ebene nicht als Steuermassstab betrachtet werden kann. Als Rechtfertigungsgrund kann jedoch das Nutzenprinzip dazu dienen, die Anwendung eines quellenbasierten Systems auf dem Gebiet der digitalen Wirtschaft zu verstärken bzw. zu rechtfertigen.<sup>837</sup> Das gleiche Ergebnis wird auch bei der Bewertung der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit erzielt. Eine erste Analyse der zwischenstaatli-

---

<sup>833</sup> Vorne, 55 ff.

<sup>834</sup> Vorne, 55 f.

<sup>835</sup> Vorne, 55 f.

<sup>836</sup> Vorne, 57 ff.

<sup>837</sup> Vorne, 69 ff.

chen Gerechtigkeit hat gezeigt, dass beiden Staaten ein Anteil am Steueraufkommen zustehen sollte. Aus einer weiteren Untersuchung liess sich aber eine Befürwortung des Vorrangs der Besteuerung im Quellenstaat nach Massgabe des Quellenprinzips beobachten.<sup>838</sup>

Der Begriff der Steuerneutralität lässt sich als eine Entscheidungsfindung verstehen, die nicht von steuerrechtlichen Faktoren beeinflusst wird. Auf internationaler Ebene ist die steuerrechtliche Beeinflussung der Standortwahl von massgebender Bedeutung. Die internationale Allokation des Kapitals würde ihr Maximum an Effizienz nur dann erreichen, wenn das Steuerrecht keinen Einfluss auf sie ausübte.<sup>839</sup> Bewertet und analysiert wird die internationale Steuerneutralität durch die von RICHARD und PEGGY MUSGRAVE entwickelten Grundsätze der Kapitalexporthneutralität und der Kapitalimportneutralität.<sup>840</sup> Im Rahmen der Analyse der Grundsätze der Steuereffizienz und Steuerneutralität wird der Kapitalimportneutralität Vorrang gegenüber der Kapitalexporthneutralität sowie gegenüber der Kapitaleignerneutralität eingeräumt.<sup>841</sup>

Auf dem Gebiet der digitalen Wirtschaft wird somit ein Vorrang der Besteuerung im Quellenstaat nach Massgabe des Quellenprinzips befürwortet. Aus all diesen Gründen scheint somit eine Besteuerung an der Quelle eine mögliche, gute Lösung für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft zu sein. Es steht ausser Zweifel, dass das Konzept bzw. der Begriff der Quelle an die Innovationen und Fortschritte der IKT und somit an die unaufhaltsame Verbreitung der digitalen Wirtschaft angepasst werden muss. Um dieses Ziel erreichen zu können, muss das neue Konzept der Quelle den Nutzern, dem Marktstaat und der Infrastruktur Rechnung tragen.<sup>842</sup>

---

<sup>838</sup> Vorne, 85 ff.

<sup>839</sup> Vorne, 95 ff.

<sup>840</sup> Vorne, 99.

<sup>841</sup> Vorne, 99 ff.

<sup>842</sup> Vorne, 138 ff.

## **TEIL 2: VORGESCHLAGENE LÖSUNGEN ZUR BESTEuerung DER DIGITALEN WIRTSCHAFT IN LEHRE UND PRAXIS**

### **Kapitel 1: Einführung**

Das geltende internationale Steuerrecht ist zu einer Zeit entstanden, in der die Digitalisierung und folglich die digitale Wirtschaft weder denkbar noch möglich waren. Es widerspiegelt eine wirtschaftliche Welt, in der die tatsächliche physische Anwesenheit eines Unternehmens eine entscheidende und zentrale Rolle spielte, um sowohl Handel zu treiben als auch Leistungen zu erbringen. Heutzutage lässt sich beobachten, dass das internationale Steuerrecht nicht mit dem Wandel der globalen Wirtschaft Schritt gehalten hat.<sup>843</sup> Die Digitalisierung und die Fortschritte der IKT haben den Zugang zum Markt durch den Einsatz einer geringeren physischen Präsenz als jemals zuvor ermöglicht. Die Sammlung und Analyse der Daten sowie die Netzwerkeffekte haben weiter die Verbesserung, Steigerung und Förderung der Teilnahme der Nutzer am Markt bewirkt. Es kann mithin eine zunehmende Verschmelzung zwischen Produktions- und Konsumsphäre festgestellt werden. Die Herstellung der Produkte sowie die Erbringung der Leistungen erfolgen nicht mehr einseitig, sondern beidseitig zwischen den Herstellern und den Kunden, die somit Teil der Wertschöpfungskette geworden sind.<sup>844</sup> Das Dargelegte zeigt, dass das geltende internationale Steuerrecht an die Innovationen und Fortschritte der IKT und somit an die unaufhaltsame Verbreitung der digitalen Wirtschaft unbedingt angepasst werden muss. Sowohl aus wissenschaftlicher als auch aus praxisbezogener Sicht sind bereits verschiedene Lösungsvorschläge vorgelegt worden. Aus wissenschaftlicher Sicht können die Arbeiten von COLLIN und COLIN,<sup>845</sup> HONGLER und PISTONE,<sup>846</sup> OLBERT und SPENGEL<sup>847</sup> und BRAUNER und BAEZ<sup>848</sup> als die innovativsten Forschungsbeiträge zum Thema erwähnt werden. Aus

---

<sup>843</sup> OECD, Aktionsplan, 7; OECD, Final Report – Action 1, 98.

<sup>844</sup> DITZ, in: Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise, Rz. 6.607.

<sup>845</sup> COLLIN/COLIN, passim. Ausführlicher dazu hinten, 184 ff.

<sup>846</sup> HONGLER/PISTONE, passim. Ausführlicher dazu hinten, 186 ff.

<sup>847</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 1 ff. Ausführlicher dazu hinten, 184 ff.

<sup>848</sup> BRAUNER/BAEZ, passim. Ausführlicher dazu hinten, 193 ff.

praxisbezogener Sicht gehen die ersten Versuche, die Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft zu bewältigen, auf die Ministerkonferenz über elektronischen Geschäftsverkehr in Ottawa von 1998 zurück.<sup>849</sup> Seit 2013 befassen sich die OECD und die G20 mit dem BEPS-Projekt, das im Aktionspunkt 1 die Thematik der digitalen Wirtschaft behandelt.<sup>850</sup> Darüber hinaus hat die EU-Kommission im September 2017 eine Mitteilung über die Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft und im März 2018 zwei entsprechende Richtlinienvorschläge veröffentlicht.<sup>851</sup> In der Praxis haben schliesslich auch einige Staaten unilaterale Massnahmen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft durchgesetzt.<sup>852</sup> Hauptgegenstände des BEPS-Aktionspunkts 1, der Vorschläge der EU-Kommission, der Forschungsbeiträge sowie der unilateralen Massnahmen der Staaten stellen die Anpassung des Betriebsstättenbegriffs,<sup>853</sup> die Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen<sup>854</sup> und die Revision der Verrechnungspreisleitlinien<sup>855</sup> dar. Im Verlauf dieses Teils werden die erwähnten Lösungsvorschläge geschildert und bewertet. Da diese Arbeit auf die Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Rahmen der direkten Steuern gerichtet ist, wird folgend nicht auf die Vorschläge zur indirekten Besteuerung eingegangen.

---

<sup>849</sup> OECD, Ottawa, 147 ff. Ausführlicher dazu hinten, 147 ff.

<sup>850</sup> OECD, Final Report – Action 1, passim. Ausführlicher dazu hinten, 148 ff.

<sup>851</sup> EU-COMMISSION, Fair and Efficient Tax System, passim. Ausführlicher dazu hinten, 167 ff.

<sup>852</sup> Hinten, 195 ff.

<sup>853</sup> Hinten, 178 ff.

<sup>854</sup> Hinten, 192 ff.

<sup>855</sup> Hinten, 189 ff.

## Kapitel 2: Die OECD und die Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft

### I. Die Ministerkonferenz von Ottawa als Diskussionszünder

Zwischen 1996 und 1998 beschäftigte sich der Ausschuss für Steuerfragen (*Committee on Fiscal Affairs – CFA*) zum ersten Mal mit den möglichen künftigen steuerrechtlichen Problematiken, die aus der rasanten Entwicklung der IKT und der unaufhaltsamen Verbreitung der digitalen Wirtschaft entstehen könnten.<sup>856</sup> Daraus ergab sich der Schlussbericht *«Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions»*,<sup>857</sup> der im Jahr 1998 im Rahmen der Ministerkonferenz über elektronischen Geschäftsverkehr in Ottawa<sup>858</sup> veröffentlicht wurde.<sup>859</sup> Der Bericht legt fest, dass die zur Besteuerung der herkömmlichen Wirtschaft geltenden Prinzipien auch als Orientierungsgrundsätze zur Besteuerung des E-Commerce gelten müssen.<sup>860</sup> Als *«steuerliche Rahmenbedingungen von Ottawa»* zählen die Prinzipien der Neutralität, der Effizienz, der Verlässlichkeit und Verständlichkeit, der Wirksamkeit und Fairness und das Prinzip der Flexibilität.<sup>861</sup> Das Prinzip der Neutralität ist der steuerrechtlichen Gleichbehandlung aller Arten von Geschäftstätigkeiten gewidmet.<sup>862</sup> Der Grundsatz der Effizienz bestimmt weiter, dass die Befolgungskosten für die steuerpflichtigen Personen sowie für

---

<sup>856</sup> OECD, Digital Economy, 25 ff.; OECD, Final Report – Action 1, 17 f., 20 und ausführlicher 151 ff.

<sup>857</sup> OECD, Ottawa, passim.

<sup>858</sup> Die erste Konferenz zu den Herausforderungen für die Besteuerung des E-Commerce fand in Turku im November 1997 statt. Bei der Konferenz von Turku wurden die Vorarbeiten für die Fassung der Rahmenbedingungen der Besteuerung des E-Commerce durchgeführt (YPSILANTI, *ermerlad insight* 1999, 25).

<sup>859</sup> OECD, Digital Economy, 25 ff.; OECD, Final Report – Action 1, 17 f., 20 und 152.

<sup>860</sup> *«The taxation principles that guide governments in relation to conventional commerce should also guide them in relation to e-commerce [...] Existing taxation rules can implement these principles. The application of these principles to e-commerce should be structured to maintain the fiscal sovereignty of countries, to achieve fair sharing of the tax base from e-commerce between countries and to avoid double or unintentional non taxation»* (OECD, Ottawa, 3).

<sup>861</sup> OECD, Ottawa, 4; OECD, Digital Economy, 25 f.; OECD, Final Report – Action 1, 17, 20 f. und 152.

<sup>862</sup> OECD, Final Report – Action 1, 17, 20 und 152.

die Steuerbehörden auf ein Mindestmass verringert werden sollen.<sup>863</sup> Das Prinzip der Verlässlichkeit und Verständlichkeit legt ausserdem fest, dass die steuerrechtlichen Normen klar und verständlich sein sollen, um somit die Rechtssicherheit sicherzustellen.<sup>864</sup> Ferner ist der Grundsatz der Wirksamkeit und Fairness auf die Gewährleistung einer inhaltlich und zeitlich richtigen Steuerveranlagung sowie der Vermeidung der Steuerhinterziehung bzw. der Steuervermeidung gerichtet.<sup>865</sup> Schliesslich sieht das Prinzip der Flexibilität vor, dass die Steuersysteme genügend flexibel und dynamisch sein sollen, so dass sie mit den Entwicklungen und Fortschritten der IKT Schritt halten können.<sup>866</sup> Neben diesen grundlegenden Prinzipien der Besteuerung ist auch das Prinzip der Steuergerechtigkeit zu berücksichtigen.<sup>867</sup> Die Ministerkonferenz von Ottawa legte dazu ausdrücklich fest, dass jede Anpassung der damals geltenden Besteuerungsprinzipien nur so ausgestaltet werden sollte, dass die faktische Souveränität der Staaten bewahrt bleibe und eine gerechte Verteilung der Steuerlast aus dem E-Commerce zwischen den betroffenen Staaten erreicht werde.<sup>868</sup> Noch heute stellen die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen von Ottawa einen der fundamentalsten Ausgangspunkte zur Lösung der aus der digitalen Wirtschaft entstehenden Besteuerungsproblematiken dar.<sup>869</sup>

## II. Das BEPS-Projekt

Seit 2013 befassen sich die OECD und die G20 mit dem BEPS-Projekt, das u.a. die Thematik der digitalen Wirtschaft umfasst. BEPS stellt das Akronym von «*Base Erosion*» und «*Profit Shifting*» dar. Dabei handelt es sich um ein Projekt der OECD und der

---

<sup>863</sup> OECD, Final Report – Action 1, 17, 20 und 152.

<sup>864</sup> OECD, Final Report – Action 1, 17, 20 und 152.

<sup>865</sup> OECD, Final Report – Action 1, 17, 20 und 152.

<sup>866</sup> OECD, Final Report – Action 1, 17, 21 und 152.

<sup>867</sup> OECD, Final Report – Action 1, 21. Ausführlicher zum Prinzip der Steuergerechtigkeit vorne, 55 ff.

<sup>868</sup> «*Any arrangements for the application of these principles to electronic commerce adopted domestically and any adaptation of existing international taxation principles should be structured to maintain the fiscal sovereignty of countries, to achieve a fair sharing of the tax base from electronic commerce between countries [...]*» (OECD, Implementing Ottawa, 228).

<sup>869</sup> OECD, Digital Economy, 24; OECD, Final Report – Action 1, 16.



G20, das auf die Bekämpfung der Gewinnverkürzung und der Gewinnverlagerung in Ländern mit Tief- oder Nichtbesteuerung gerichtet ist. Ziel des BEPS-Projekts ist eine Änderung etlicher Normen und Regeln des internationalen Steuerrechts. Das Projekt besteht aus 15 Massnahmen und bezieht sich auf drei Säulen: Transparenz, Kohärenz und Substanz. Die erste Säule (Kohärenz) ist der Schliessung der Lücken gewidmet, die aus den abweichenden Steuersystemen der Staaten entstehen können. Die zweite Säule (Substanz) befasst sich mit der Änderung bestehender nationaler und internationaler Steuervorschriften. Ziel ist es, die tatsächliche Besteuerung der Einkünfte am Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Unternehmens zu fördern. Schliesslich zielt die dritte Säule (Transparenz) auf das Sammeln und auf den Austausch von Informationen zu den multinational tätigen Unternehmen.<sup>870</sup> Am 5. Oktober 2015 sind die Schlussberichte zu sämtlichen BEPS-Aktionspunkten veröffentlicht worden. Die Schlussberichte stellen ein umfassendes Massnahmenpaket zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft dar, das bereits bestehende sowie neue Mindeststandards regelt und neue Methoden zur Erleichterung der Konvergenz von staatlichen Praktiken sowie Leitlinien auf der Basis von anerkannten steuerrechtlichen Verfahren vorsieht.<sup>871</sup> Anfang 2016 haben die OECD- und G20-Mitgliedstaaten begonnen, die Umsetzung des BEPS-Massnahmenpakets zu planen und durchzuführen.<sup>872</sup> Zum gegenwärtigen Zeitpunkt sind einige Massnahmen bereits umgesetzt worden, wie bspw. das multilaterale Übereinkommen (auch als BEPS-Übereinkommen oder MLI bezeichnet).<sup>873</sup> Um den Abschluss der Arbeiten zu ermöglichen sowie eine Überwachung der Projektentwicklungen zu gewährleisten, ist die Zusammenarbeit der OECD- und G20-Mitgliedstaaten bis zum Jahr 2020 vorgesehen.<sup>874</sup>

---

<sup>870</sup> Ausführlicher dazu die offizielle Internetadresse des OECD-BEPS-Projekts, abrufbar unter: <<http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018. Weiter auch die Übersicht SIF, Unternehmensbesteuerung, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) vom 5. Oktober 2015.

<sup>871</sup> OECD, Explanatory Statement, 6.

<sup>872</sup> OECD, Explanatory Statement, 11.

<sup>873</sup> Ausführlicher zum BEPS-Übereinkommen hinten, 160 ff.

<sup>874</sup> OECD, Explanatory Statement, 11.

### III. BEPS-Aktionspunkt 1 – Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft

#### 1. Prämissen

Die OECD und die Arbeitsgruppe «Task Force on the Digital Economy»<sup>875</sup> setzen sich mit den Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft im BEPS-Aktionspunkt 1 auseinander, der wie folgt lautet:<sup>876</sup>

*«Identify the main difficulties that the digital economy poses for the application of existing international tax rules and develop detailed options to address these difficulties, taking a holistic approach and considering both direct and indirect taxation. Issues to be examined include, but are not limited to, the ability of a company to have a significant digital presence in the economy of another country without being liable to taxation due to the lack of nexus under current international rules, the attribution of value created from the generation of marketable location relevant data through the use of digital products and services, the characterisation of income derived from new business models, the application of related source rules, and how to ensure the effective collection of VAT/GST with respect to the cross-border supply of digital goods and services. Such work will require a thorough analysis of the various business models in this sector.»*

Der Aktionspunkt 1 stellt eine Querschnittsarbeit dar, die vielfältige Bezüge zu den anderen Aktionspunkten des BEPS-Projekts<sup>877</sup> hat.<sup>878</sup> Am 5. Oktober 2015 wurde der Schlussbericht zum Aktionspunkt 1 veröffentlicht.<sup>879</sup> Der Schlussbericht beginnt mit der Schilderung der im Rahmen der Ottawa-Konferenz entwickelten Lösungen sowie

---

<sup>875</sup> Bei der «Task Force on the Digital Economy (TFDE)» handelt es sich um eine Untergruppe des Ausschusses für Steuerfragen. Dieser Arbeitsgruppe gehören OECD/G-20 Staaten sowie Ländern an, die nicht OECD/G-20 Mitglieder sind.

<sup>876</sup> OECD, Aktionsplan, 14 f.; OECD, Digital Economy, 24 f.; OECD, Final Report – Action 1, 16.

<sup>877</sup> Z.B. der BEPS-Aktionspunkt 7 zur Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte.

<sup>878</sup> FEHLING, IStR 2015, 797.

<sup>879</sup> OECD, Final Report – Action 1, passim.

mit der Beschreibung der internationalen Besteuerungsgrundsätze für die direkten und indirekten Steuern.<sup>880</sup> Es folgt die Darstellung der Entwicklung der IKT, der Verbreitung der digitalen Wirtschaft und der daraus resultierenden Auswirkungen auf die herkömmliche Wirtschaft.<sup>881</sup> Ferner werden die durch die Verbreitung der digitalen Wirtschaft verursachten BEPS-Probleme und die möglichen Gegenmassnahmen erläutert.<sup>882</sup> Neben den Problematiken der Gewinnverschiebung und der Gewinnverkürzung befassen sich die Berichte mit den durch die Digitalisierung hervorgerufenen Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft.<sup>883</sup> Im Rahmen der direkten Besteuerung sind die Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft in drei Kategorien eingestuft: Anknüpfungspunkt oder «Nexus», Daten und Qualifizierung der digitalen Wirtschaft und deren Geschäftsmodelle.<sup>884</sup> Im Folgenden wird auf die im Schlussbericht enthaltenen Herausforderungen und Lösungsvorschläge eingegangen.

## **2. Die Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft**

Die digitale Wirtschaft lässt sich durch den gesunkenen Bedarf an physischer Präsenz kennzeichnen.<sup>885</sup> Es besteht kein Bedarf mehr, weder den Standort des Verkäufers noch denjenigen des Käufers zu kennen bzw. zu bestimmen.<sup>886</sup> Die Gründe dafür stellen die Ausnutzung der Innovationen und der Fortschritte der IKT sowie die zunehmende Wichtigkeit der durch die Interaktion der Kunden bewirkten Netzwerkeffekte dar.<sup>887</sup> Hervorzuheben ist die Tatsache, dass die Kerntätigkeiten eines Unternehmens unverändert geblieben sind: Nach wie vor werden die Produkte hergestellt, vertrieben und an den Kunden verkauft.<sup>888</sup> Die Innovationen und die Fortschritte der

---

<sup>880</sup> OECD, Final Report – Action 1, Kapitel 2 und Anhang A.

<sup>881</sup> OECD, Final Report – Action 1, Kapitel 3 und 4.

<sup>882</sup> OECD, Final Report – Action 1, Kapitel 5 und 6.

<sup>883</sup> OECD, Final Report – Action 1, Kapitel 7, 8 und 9.

<sup>884</sup> OECD, Final Report – Action 1, 99.

<sup>885</sup> OECD, Final Report – Action 1, 101.

<sup>886</sup> KOBRIN, JIBS 2001, 693.

<sup>887</sup> KIM/KIM/PARK/HWANG, 163.

<sup>888</sup> OECD, Final Report – Action 1, 98 ff.; dazu auch COLLIN/COLIN, 34 und MITTERLEHNER, SWI 2016, 61.

IKT haben jedoch die Grundstruktur des Wertschöpfungsverfahrens deutlich verändert. In wenigen (virtuellen) Schritten kann bspw. ein Unternehmen den Ort der Geschäftstätigkeiten verlegen oder eine Kundenbasis in einem Staat aufbauen, ohne dort eine physische Präsenz zu haben.<sup>889</sup> Diese Sachlage wird von den aktuellen (inter-)nationalen Steuersystemen jedoch nicht berücksichtigt. Daraus ergibt sich somit die Frage, ob die geltenden steuerrechtlichen Anknüpfungspunkte zum besteuernenden Staat noch sachgerecht sind.<sup>890</sup>

Die Innovationen und Fortschritte der IKT haben weiter die Zunahme der Bedeutung und Verwendung der Daten für die Erwirtschaftung der Unternehmensgewinne begünstigt.<sup>891</sup> Im Bereich der digitalen Wirtschaft können die Daten als optimaler Indikator der Leistungsfähigkeit eines digitalisierten Unternehmens betrachtet werden. Die Erhebung und Auswertung der Daten führen zur Anpassung und Optimierung der Internetplattformen an den Bedürfnissen der Nutzer und folglich zum Erfolg des betroffenen Unternehmens.<sup>892</sup> Aus steuerrechtlicher Sicht wirft diese Sachlage die Frage auf, wie die Daten, der Datenzufluss, die Datennutzung und der daraus ergebende Wert einzustufen sind. Aus steuerrechtlicher Sicht ist ferner auch fraglich, wem die im Rahmen eines (Rechts-)Geschäfts von einer natürlichen oder juristischen Person bereitgestellten Daten zuzuordnen sind.<sup>893</sup>

Die Innovationen und Fortschritte der IKT haben schliesslich zur Entstehung neuer Geschäftsmodelle, digitaler Produkte, Dienstleistungen sowie Zahlungsmethoden geführt. Diese Entwicklung schafft Unsicherheit über die Qualifizierung der digitalen Wirtschaft für Steuerzwecke: Die aktuellen (inter-)nationalen Steuersysteme verfügen über kein geeignetes bzw. angemessenes Instrument, um die Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft zu bewältigen.<sup>894</sup>

---

<sup>889</sup> MITTERLEHNER, SWI 2016, 61.

<sup>890</sup> OECD, Final Report – Action 1, 101.

<sup>891</sup> OECD, Final Report – Action 1, 68 und 102. Ausführlicher zu den Daten und deren Rolle siehe hinten, 18 ff.

<sup>892</sup> OECD, Final Report – Action 1, 68 und 102; WULF, Der Betrieb 2017, 111.

<sup>893</sup> OECD, Final Report – Action 1, 102.

<sup>894</sup> OECD, Final Report – Action 1, 104; MITTERLEHNER, SWI 2016, 62.

### 3. Die Lösungsvorschläge

#### 3.1 Übersicht

Hinsichtlich der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft werden hauptsächlich folgende Optionen untersucht und bewertet: die Schaffung einer neuen sinnvollen Anknüpfung in Form einer wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz, die Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen und die Einführung einer Verbrauchsteuer (sog. «*equalisation levy*»).

#### 3.2 Wesentliche wirtschaftliche Präsenz

Dieser erste Lösungsvorschlag betrifft diejenigen Geschäftsmodelle, bei denen ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeiten in einem Staat ausübt, ohne dort eine physische Präsenz zu haben.<sup>896</sup> Im Grunde wird die Schaffung eines neuen sinnvollen Anknüpfungspunkts in Form einer wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz vorgeschlagen.<sup>897</sup> Das Vorliegen dieser Anknüpfung kann anhand von Umsatzfaktoren, Digitalfaktoren und/oder auf Kunden bezogene Faktoren ermittelt werden:<sup>898</sup>

Das Überschreiten einer bestimmten Umsatzschwelle kann den ersten möglichen Faktor zur Ermittlung des Vorliegens einer wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz darstellen.<sup>899</sup> Bei der Festlegung der Höhe der Umsatzschwellengrenze können u.a. diejenigen Umsätze berücksichtigt werden, die sich aus denjenigen digitalen (Rechts-) Geschäften ergeben, die mit den Kunden aus dem betroffenen Staat über die Internetplattform des Unternehmens abgeschlossen werden.<sup>900</sup> Die Ermittlung des Vorliegens einer wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz kann weiter auch durch den Ausschluss von Aktivitäten mit einer geringeren wirtschaftlichen Bedeutung vereinfacht

---

<sup>895</sup> OECD, Final Report – Action 1, 136 ff.; OECD, Explanatory Statement, 8; MITTERLEHNER, SWI 2016, 62.

<sup>896</sup> FEHLING, IStR 2015, 799.

<sup>897</sup> OECD, Final Report – Action 1, 107.

<sup>898</sup> OECD, Final Report – Action 1, 107 ff.; MITTERLEHNER, SWI 2016, 62.

<sup>899</sup> OECD, Final Report – Action 1, 107.

<sup>900</sup> OECD, Final Report – Action 1, 107 f.; MITTERLEHNER, SWI 2016, 62.

werden.<sup>901</sup> Die Festlegung der Umsatzschwellengrenze soll schliesslich auch dem Verwaltungsaufwand der betroffenen Steuerbehörde bzw. der steuerpflichtigen Personen sowie der Beseitigung der Unsicherheit für die steuerpflichtigen Personen Rechnung tragen.<sup>902</sup>

Bestimmte lokal angepasste, digitale Funktionen, die die Geschäftstätigkeiten eines Unternehmens im jeweiligen Staat erleichtern, können einen weiteren möglichen Faktor zur Ermittlung des Vorliegens einer wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz darstellen.<sup>903</sup> Dazu zählen u.a. lokale Domainnamen, lokale, digitale Plattformen und lokale Zahlungsoptionen.<sup>904</sup>

Das Vorliegen einer wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz kann schliesslich durch nutzerbasierte Faktoren ermittelt werden.<sup>905</sup> In diesem Fall können u.a. die Gesamtzahl der monatlichen aktiven Nutzer einer Internetplattform,<sup>906</sup> die Anzahl der online zustande gekommenen Verträge sowie die erhobenen Daten entscheidend für die Bestimmung einer wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz sein.<sup>907</sup>

Die Schaffung einer neuen, sinnvollen Anknüpfung in Form einer wesentlichen digitalen Präsenz würde die Entstehung einer digitalen Betriebsstätte im Quellenstaat bewirken. Das Bestehen einer digitalen Betriebsstätte ohne physische Präsenz im Quellenstaat wirft die Frage der Gewinnzurechnung auf.<sup>908</sup> Das internationale Steuerrecht sieht bei der Gewinnabgrenzung von Betriebsstätten die Anwendung von Gewinnzu-

---

<sup>901</sup> OECD, Final Report – Action 1, 108; FEHLING, IStR 2015, 799.

<sup>902</sup> OECD, Final Report – Action 1, 108; MITTERLEHNER, SWI 2016, 62.

<sup>903</sup> OECD, Final Report – Action 1, 109; MITTERLEHNER, SWI 2016, 62; FEHLING, IStR 2015, 799.

<sup>904</sup> Unter dem Begriff der lokalen digitalen Plattformen versteht man Webseiten, die bspw. hinsichtlich der Sprache, der Kultur, der Angebote und der AGB mit dem lokalen Landesbrauch übereinstimmen. Dagegen werden unter den lokalen Zahlungsoptionen angepasste Währung, Steuern, Abgaben und Gebühren sowie lokale Zahlungsmöglichkeiten verstanden (OECD, Final Report – Action 1, 109 f.; FEHLING, IStR 2015, 799; MITTERLEHNER, SWI 2016, 62).

<sup>905</sup> OECD, Final Report – Action 1, 110.

<sup>906</sup> Dabei spricht man auch von den sogenannten «*Monthly Active Users*» (MAU) (OECD, Final Report – Action 1, 110).

<sup>907</sup> OECD, Final Report – Action 1, 110 f.

<sup>908</sup> OECD, Final Report – Action 1, 111; MITTERLEHNER, SWI 2016, 63.

ordnungsregeln auf Basis der Funktionsanalyse und des Fremdvergleichsgrundsatzes vor.<sup>909</sup> Einer digitalen Betriebsstätte könnte jedoch kein Gewinn zugeteilt werden, denn die Durchführung der Funktionsanalyse würde zum Ergebnis führen, dass es der digitalen Betriebsstätte an relevanten (Personal-)Funktionen mangelt.<sup>910</sup> Infolgedessen schlägt der Bericht alternative Gewinnzuordnungsvorschriften für die digitalen Betriebsstätten vor. Dazu zählen die Anwendung einer formelbasierten Gewinnaufteilung oder die Zuweisung von fiktiven Gewinnen auf Basis von bestimmten Annahmen.<sup>911</sup> Diese Methoden sind allerdings mit einer Reihe von Schwierigkeiten verbunden: U.a. können sie bspw. zu einer Ungleichbehandlung zwischen herkömmlichen und rein digitalisierten Unternehmen führen.<sup>912</sup>

### 3.3 Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen

Die Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen wird als zweite Lösungsvariante vorgebracht.<sup>913</sup> Diese Steuer kann entweder als finale Quellensteuer auf bestimmte Transaktionen<sup>914</sup> oder als Erhebungsform für die Besteuerung der oben geschilderten digitalen Betriebsstätte ausgestaltet werden.<sup>915</sup> Auch diese Option ist allerdings mit einer Reihe von tatsächlichen, wirtschaftlichen und rechtlichen Schwierigkeiten verbunden.<sup>916</sup>

Die tatsächlichen Schwierigkeiten ergeben sich aus Praktikabilitätsgründen. Probleme werden aufgeworfen, wenn die zahlenden Personen im Quellenstaat zum Einbehalt sowie zur Abführung der Quellensteuer eingefordert würden.<sup>917</sup> Betroffen ist insbe-

---

<sup>909</sup> OECD, Final Report – Action 1, 111 f.; FEHLING, IStR 2015, 799. Ausführlicher zu den Gewinnabgrenzungsmethoden siehe BRÜLSAUER, in: Zweifel/Besuch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 7.

<sup>910</sup> OECD, Final Report – Action 1, 111; FEHLING, IStR 2015, 799; MITTERLEHNER, SWI 2016, 63.

<sup>911</sup> OECD, Final Report – Action 1, 112 f.

<sup>912</sup> OECD, Final Report – Action 1, 113; FEHLING, IStR 2015, 800; MITTERLEHNER, SWI 2016, 63.

<sup>913</sup> OECD, Final Report – Action 1, 113; FEHLING, IStR 2015, 800; MITTERLEHNER, SWI 2016, 63.

<sup>914</sup> Dabei werden bspw. die Zahlungen von Gütern und Dienstleistungen, die online von einem Nichtansässigen bezogen worden sind verstanden (OECD, Final Report – Action 1, 113 f.).

<sup>915</sup> OECD, Final Report – Action 1, 113 f.; FEHLING, IStR 2015, 800; MITTERLEHNER, SWI 2016, 63.

<sup>916</sup> OECD, Final Report – Action 1, 114; FEHLING, IStR 2015, 800; MITTERLEHNER, SWI 2016, 64.

<sup>917</sup> OECD, Final Report – Action 1, 114; FEHLING, IStR 2015, 800; MITTERLEHNER, SWI 2016, 64.

sondere das B2C-Modell, denn die Kunden haben weder Erfahrung noch Anreiz, die Quellensteuer einzubehalten und abzuführen.<sup>918</sup> Bei dem B2B-Modell wird dagegen erwartet, dass das betroffene Unternehmen der Verpflichtung zum Einbehalt und zur Abführung der Quellensteuer nachkommen würde.<sup>919</sup> Dazu wäre auch die somit ineffiziente Erhebung von kleinen Quellensteuerbeträgen mit höheren Verwaltungskosten verbunden.<sup>920</sup> Vorgeschlagen wird daher der Einsatz von Zahlungsintermediären (wie z.B. die Kreditkartenunternehmen), die die Quellensteuer auf digitale Transaktionen einbehalten und abführen sollen. Allerdings wirft auch diese Lösung Probleme auf, denn die Zahlungsintermediäre verfügen in der Regel nicht über genügend Informationen zu den Einzelheiten der ausgeführten Transaktion. Folglich können sie nicht erkennen, ob eine Quellensteuer auf eine digitale Transaktion tatsächlich zu erheben ist oder nicht.<sup>921</sup> Aus wirtschaftlicher Sicht liegt das Problem darin, dass die Quellensteuer auf digitale Transaktionen auf das Bruttoeinkommen abstellt. Die Bemessung der Quellensteuer auf Bruttoeinkommen kann eine Benachteiligung oder eine Diskriminierung der nicht ansässigen Unternehmen bewirken, denn die ansässigen Unternehmen werden üblicherweise auf Basis ihrer Nettoeinkommen besteuert.<sup>922</sup> Somit wird befürchtet, dass eine solche Quellensteuer Konflikte mit dem Welt handelsrecht (GATT-Abkommen) sowie mit dem EU-Recht auslösen kann.<sup>923</sup>

In Anbetracht dieser Aspekte wird der Schluss gezogen, dass die Quellensteuer auf digitale Transaktionen als bloße Erhebungsform für die Besteuerung der digitalen Betriebsstätten auszugestalten ist. Gewisse Probleme werden aber auch in diesem Fall fortbestehen.<sup>924</sup>

---

<sup>918</sup> OECD, Final Report – Action 1, 114; FEHLING, IStR 2015, 800; MITTERLEHNER, SWI 2016, 64.

<sup>919</sup> OECD, Final Report – Action 1, 114; FEHLING, IStR 2015, 800; MITTERLEHNER, SWI 2016, 64.

<sup>920</sup> OECD, Final Report – Action 1, 114; FEHLING, IStR 2015, 800; MITTERLEHNER, SWI 2016, 64.

<sup>921</sup> OECD, Final Report – Action 1, 114; FEHLING, IStR 2015, 800. MITTERLEHNER, SWI 2016, 64.

<sup>922</sup> OECD, Final Report – Action 1, 115; FEHLING, IStR 2015, 800. MITTERLEHNER, SWI 2016, 64.

<sup>923</sup> OECD, Final Report – Action 1, 115; FEHLING, IStR 2015, 800. MITTERLEHNER, SWI 2016, 64.

<sup>924</sup> OECD, Final Report – Action 1, 115; FEHLING, IStR 2015, 800; MITTERLEHNER, SWI 2016, 64.



### 3.4 Einführung einer Verbrauchssteuer

Als letzte Lösung wird die Einführung einer Verbrauchssteuer (sog. «*equalisation levy*») vorgeschlagen.<sup>925</sup> Im Grunde wird die Erhebung einer neuartigen indirekten Steuer vorgesehen, die die Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft treffen soll. Hinsichtlich Eigenschaften und Voraussetzungen dieser Verbrauchssteuer wird auf die Merkmale der digitalen Betriebsstätte verwiesen.<sup>926</sup> Wie bei den anderen Lösungsvorschlägen bringt jedoch auch diese Option Probleme mit sich.<sup>927</sup> Wie die Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen lässt die Einführung einer Verbrauchssteuer Konflikte mit dem Welthandelsrecht sowie mit dem EU-Recht entstehen.<sup>928</sup> Ausserdem kann auch die Gefahr einer Mehrfachbelastung entstehen. Ein Unternehmen im Quellenstaat kann der Verbrauchssteuer und gleichzeitig im Ansässigkeitsstaat der Körperschaftssteuer unterliegen, auf welche jedoch die Verbrauchsteuer nicht angerechnet werden kann.<sup>929</sup>

## IV. Beeinflussung der anderen BEPS-Aktionspunkte

### 1. Einführung

Nach Meinung der OECD ist eine isolierte Lösung für die Besteuerungsproblematiken der digitalen Wirtschaft nicht empfehlenswert.<sup>930</sup> Die digitale Wirtschaft verschärft die Risiken der Gewinnverkürzung und der Gewinnverlegung, so dass sämtliche Bereiche des BEPS-Projekts dadurch berührt sind. Ausgenommen vom BEPS-Aktionspunkt 1 weist jedoch kein anderer BEPS-Aktionspunkt einen direkten Bezug zum Thema auf.<sup>931</sup> Nichtsdestotrotz können die in diesen Aktionspunkten vorgeschlagenen Massnahmen bei der Lösung der mit der digitalen Wirtschaft in Zusammenhang stehenden Besteuerungsproblematiken hilfreich sein.

---

<sup>925</sup> OECD, Final Report – Action 1, 115; FEHLING, IStR 2015, 800; MITTERLEHNER, SWI 2016, 64.

<sup>926</sup> Vorne, 153 ff.

<sup>927</sup> OECD, Final Report – Action 1, 116; FEHLING, IStR 2015, 800; MITTERLEHNER, SWI 2016, 64.

<sup>928</sup> OECD, Final Report – Action 1, 116 f.; FEHLING, IStR 2015, 800; MITTERLEHNER, SWI 2016, 64.

<sup>929</sup> OECD, Final Report – Action 1, 117; FEHLING, IStR 2015, 800; MITTERLEHNER, SWI 2016, 64.

<sup>930</sup> OECD, Explanatory Statement, 8.

<sup>931</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 6.

## 2. Überblick über die betroffenen Aktionspunkte

Der BEPS-Aktionspunkt 2 zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen<sup>932</sup> und der BEPS-Aktionspunkt 4 zur Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen<sup>933</sup> zielen darauf ab, die durch das Ausnutzen von Lücken in den Steuersystemen der jeweiligen Staaten verursachte Gewinnverkürzung und Gewinnverlegung zu beseitigen.<sup>934</sup> Da die Risiken der Gewinnverkürzung und der Gewinnverlegung durch die digitale Wirtschaft verschärft werden, können die in den entsprechenden Schlussberichten vorgeschlagenen Massnahmen ihnen entgegenwirken.<sup>935</sup> Im Bereich der digitalen Wirtschaft ist weiter der BEPS-Aktionspunkt 5 von massgebender Bedeutung.<sup>936</sup> Unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz zielt er auf die wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken ab, die durch die Anwendung von Sondersteuerregelungen zu künstlichen Gewinnverlagerungen führen.<sup>937</sup> Die immateriellen Güter stellen einen der zentralen Werttreiber der digitalen Wirtschaft dar. Einige Staaten haben daher Sondersteuerregelungen für die Besteuerung von Einkünften aus geistigem Eigentum (sog. «IP-Boxen») eingeführt. Der Schlussbericht zum BEPS-Aktionspunkt 5 untersucht dieses Sonderregime und legt die Voraussetzungen für ihre Zulässigkeit fest.<sup>938</sup> Dem Schlussbericht nach ist ein solches Sonderregime nur dann zulässig, wenn das Erfordernis des sog. «Nexus-Ansatzes» erfüllt wird.<sup>939</sup> Der «Nexus-Ansatz» setzt voraus, dass die betroffene steuerpflichtige Person tatsächlich Forschungs- und Entwicklungsarbeiten tätigt und

---

<sup>932</sup> OECD, Final Report – Action 2, passim.

<sup>933</sup> OECD, Final Report – Action 4, passim.

<sup>934</sup> OECD, Final Report – Action 2, 15 ff.; OECD, Final Report – Action 4, 15 ff.; OECD, Explanatory Statement, 13 f.; OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 6.

<sup>935</sup> OECD, Explanatory Statement, 6; OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 6.

<sup>936</sup> OECD, Final Report – Action 5, passim.

<sup>937</sup> OECD, Final Report – Action 5, 9 ff.; OECD, Explanatory Statement, 14; OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 6.

<sup>938</sup> OECD, Final Report – Action 5, 9 ff.; OECD, Explanatory Statement, 14; OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 6; SIF, Faktenblatt BEPS, 3.

<sup>939</sup> OECD, Final Report – Action 5, 9 ff.; OECD, Explanatory Statement, 14; OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 6; SIF, Faktenblatt BEPS, 3.

dass eine wesentliche Geschäftstätigkeit vorliegt.<sup>940</sup> Neben den dargelegten BEPS-Aktionspunkten soll auch der BEPS-Aktionspunkt 3 zur Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (sog. CFC-Regeln) der Lösung der Besteuerungproblematiken der digitalen Wirtschaft dienen.<sup>941</sup> Der Schlussbericht anerkennt, dass die mobilen Einkünfte eine grosse Herausforderung für die geltenden CFC-Regeln darstellen.<sup>942</sup> Infolgedessen werden den Staaten spezifische Normen zur Verfügung gestellt, die die Verlegung der Gewinne eines Unternehmens in ausländischen Tochtergesellschaften verhindern sollen.<sup>943</sup> Des Weiteren wird damit gerechnet, dass der BEPS-Aktionspunkt 6 zur Verhinderung von Abkommensmissbräuchen<sup>944</sup> sowie der BEPS-Aktionspunkt 7 zur Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status' als Betriebsstätte<sup>945</sup> die Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Marktstaat fördern werden.<sup>946</sup> Der Schlussbericht zum BEPS-Aktionspunkt 6 sieht die Einführung von neuen Mindeststandardvorschriften zur Verhinderung von Abkommensmissbräuchen vor.<sup>947</sup> Diese Normen betreffen insbesondere das sog. «*Treaty-Shopping*».<sup>948</sup> Im Schlussbericht zum BEPS-Aktionspunkt 7 wird dagegen die Anpassung des Betriebsstättenbegriffs von Art. 5 OECD-MA vorgeschlagen.<sup>949</sup> Schliesslich sollen auch die in den BEPS-

---

<sup>940</sup> OECD, Final Report – Action 5, 9 ff.; OECD, Explanatory Statement, 14; OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 6; SIF, Faktenblatt BEPS, 3.

<sup>941</sup> OECD, Final Report – Action 3, passim.

<sup>942</sup> OECD, Final Report – Action 3, 11f.; OECD, Explanatory Statement, 13 f.; OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 6.

<sup>943</sup> OECD, Final Report – Action 3, 11 f.; OECD, Explanatory Statement, 13 f.; OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 6.

<sup>944</sup> OECD, Final Report – Action 6, passim.

<sup>945</sup> OECD, Final Report – Action 7, passim.

<sup>946</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 6.

<sup>947</sup> OECD, Final Report – Action 6, 13 ff.; OECD, Explanatory Statement, 14 f.; OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 6.

<sup>948</sup> Darunter versteht man die von einem Nichtansässigen angewendete Strategie, aus einem vom Nichtansässigkeitsstaat abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen steuerrechtliche Vorteile zu ziehen (OECD, Final Report – Action 6, 17; OECD, Explanatory Statement, 14; PROKISCH, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 1 Rz. 101).

<sup>949</sup> OECD, Final Report – Action 7, 9; OECD, Explanatory Statement, 15; OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 6. Ausführlicher zur Anpassung des Betriebsstättenbegriffs im Rahmen der digitalen Wirtschaft hinten, 178 ff.

Aktionspunkten 8, 9 und 10 behandelten Revisionen der Verrechnungspreisleitlinien<sup>950</sup> der Bewältigung der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft dienen.<sup>951</sup> Ziel der Revision ist es, eine bessere Übereinstimmung zwischen den Verrechnungspreisergebnissen und der Wertschöpfung zu gewährleisten.<sup>952</sup>

### 3. Das Multilaterale Abkommen der OECD

Das von einer aus mehr als 100 Staaten zusammengesetzten Ad-hoc-Gruppe erarbeitete Multilaterale Abkommen der OECD<sup>953</sup> (MLI) stellt die Verwirklichung des BEPS-Aktionspunkts 15 dar,<sup>954</sup> der die Einführung eines multilateralen Instruments zur Umsetzung der abkommensbezogenen BEPS-Massnahmen und zur Anpassung der bereits bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen vorsah.<sup>955</sup> Ein bereits bestehendes Doppelbesteuerungsabkommen ist unabdingbare Voraussetzung für die Umsetzung dieses multilateralen Instruments, denn das MLI selbst stellt ein eigenständiges völkerrechtliches Übereinkommen dar, das die Grundlage für die Änderung der bereits bestehenden DBA festlegt.<sup>956</sup>

Am 24. November 2016 ist das MLI formell verabschiedet und veröffentlicht worden.<sup>957</sup> Am 7. Juni 2017 fand die erste Unterzeichnungszereemonie in Paris statt, in der das MLI von 70 Staaten, unter anderem auch von der Schweiz,<sup>958</sup> unterzeichnet worden ist.<sup>959</sup> Zum Zeitpunkt der Unterzeichnung haben sämtliche betroffene Staaten

---

<sup>950</sup> Ausführlicher zum Verhältnis zwischen der digitalen Wirtschaft und den Verrechnungspreisen hinten, 189 ff.

<sup>951</sup> OECD, Final Report – Action 8-10, passim.

<sup>952</sup> OECD, Final Report – Action 8-10, 9 ff; OECD, Explanatory Statement, 15 f.; OLBERT/SPENGLER, WTJ 2017, 6 f.

<sup>953</sup> Das Multilaterale Abkommen der OECD ist auch als BEPS-Übereinkommen oder als «MLI» bekannt. Im Lauf dieses Abschnitts wird es als MLI bezeichnet.

<sup>954</sup> OECD, Final Report – Action 15.

<sup>955</sup> OECD, MLI-Statement, 1 f.

<sup>956</sup> EFD, Erläuternder Bericht MLI, 5.

<sup>957</sup> OECD, MLI Information Brochure, 3.

<sup>958</sup> EFD, BEPS, passim; EFD, Erläuternder Bericht MLI, 7.

<sup>959</sup> OECD, MLI Information Brochure, 3.

eine Liste derjenigen bereits bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen übermittelt, die den Anpassungen des MLI unterliegen sollen.<sup>960</sup> Zusätzlich ist eine Liste von Kommentaren und Einschränkungen hinsichtlich der Bestimmungen des MLI vorgelegt worden.<sup>961</sup> Im Lauf der Zeit wird ein Zuwachs der beitretenden Staaten erwartet.<sup>962</sup>

Das MLI besteht aus 39 Artikeln<sup>963</sup> und wird durch ein «*Explanatory Statement*»<sup>964</sup> ergänzt, das die Zusammenarbeit zwischen dem MLI und den einzelnen DBA erklärt.<sup>965</sup> Durch dieses Multilaterale Instrument soll eine rapide und international möglichst flächendeckende Umsetzung der Vorschläge zur Anpassung des OECD-Musterabkommens und dessen Kommentare in die einzelnen DBA erreicht werden.<sup>966</sup> U.a. ist das MLI darauf ausgerichtet, die Umsetzung der BEPS-Aktionspunkte 2, 6, 7 und 14 sicherzustellen.<sup>967</sup>

Die Schweiz sieht vor, sämtliche zum Mindeststandard gehörenden Bestimmungen sowie die optionalen Normen zum Schiedsverfahren einzuführen.<sup>968</sup> Hinsichtlich aller

---

<sup>960</sup> Diese Doppelbesteuerungsabkommen werden als «*Covered Tax Agreements*» (CTA) bezeichnet (EY, BEPS, 2).

<sup>961</sup> EFD, Erläuternder Bericht MLI, 7; HUBER/MAHAWATTAGE/FIEDLER/ZENGAFFINEN, StR 2017, 777 f.;

<sup>962</sup> Per 5. Juni 2018 haben bereits 78 Staaten das MLI unterschrieben (siehe dazu: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018).

<sup>963</sup> Das MLI besteht aus einer Präambel und sechs Teile: Der erste Teil umfasst den Geltungsbereich des Abkommens und die Auslegung der verschiedenen Ausdrücke (Art. 1 und 2). Die Teile 2. bis 5. enthalten die materiellen Bestimmungen des MLI, die sich aus den Schlussberichten zu den BEPS-Massnahmen 2, 6, 7 und 14 ergeben (Art. 3 bis 17). Der 6. Teil regelt das Schiedsverfahren (Art. 18 bis 26). Die Schlussbestimmungen sind schliesslich in den Art. 28 bis 37 geregelt (EFD, Erläuternder Bericht MLI, 5).

<sup>964</sup> OECD, MLI-Statement, passim.

<sup>965</sup> BENDLINGER, RdW 2017, 359.

<sup>966</sup> BENDLINGER, RdW 2017, 359.

<sup>967</sup> OECD, MLI Information Brochure, 3.

<sup>968</sup> Dazu zählen die Ergänzung der Präambel, die Aufnahme gewisser Abkommensmissbrauchsklauseln (Art. 6 und 7 MLI), die Einführung der Bestimmungen zur Streitbeilegung im Rahmen des Verständigungsverfahren (Art. 16 und 17 MLI) sowie derjenigen zum Schiedsverfahren (Art. 18 bis 26 MLI) (EFD, Erläuternder Bericht MLI, 7; HUBER/MAHAWATTAGE/FIEDLER/ZENGAFFINEN, StR 2017, 777 f.).

anderen vom MLI vorgesehen Klauseln hat die Schweiz Vorbehalte angebracht.<sup>969</sup> Das MLI soll auf die von der Schweiz mit Argentinien, Chile, Indien, Island, Italien, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Österreich, Polen, Portugal, Südafrika, Tschechen und der Türkei abgeschlossenen DBA Anwendung finden. Wie die Schweiz vertreten diese Staaten die Auffassung, dass das MLI – ähnlich wie ein DBA-Änderungsprotokoll – die betreffenden DBA ändert. Sie haben sich daher bereit erklärt, sich mit der Schweiz über den Wortlaut der Änderung der DBA-Vorschriften zu verständigen.<sup>970</sup> Zurzeit befindet sich das MLI im Vernehmlassungsverfahren, wobei dessen Inkrafttreten für 2019 vorgesehen ist.<sup>971</sup>

Hinsichtlich der digitalen Wirtschaft ist das MLI von besonderer Bedeutung, denn die vom BEPS-Aktionspunkt 7 vorgeschlagenen Massnahmen zur Anpassung des Betriebsstättenbegriffs bilden einen wichtigen Bestandteil dieses multilateralen Instruments. Wie weiter unten gezeigt wird, stellt die Anpassung des Betriebsstättenbegriffs eine der Hauptmassnahmen des BEPS-Aktionspunkts 1, der Forschungsbeiträge sowie der unilateralen Massnahmen der Staaten zur Bewältigung der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft dar.<sup>972</sup>

## V. Der Zwischenbericht 2018

Am 16. März 2018 hat die OECD den vom G20-Gipfel im Sommer 2017<sup>973</sup> geforderten Zwischenbericht «*Tax Challenge Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*» veröffentlicht.<sup>974</sup> Dabei handelt es sich um einen Bericht, der die gegenwärtige Auseinandersetzung der OECD mit der Bewältigung der Herausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft schildert.<sup>975</sup>

---

<sup>969</sup> OECD, Vorbehalte der Schweiz zum MLI, passim; siehe dazu auch EFD, Erläuternder Bericht, MLI, 7; HUBER/MAHAWATTAGE/FIEDLER/ZENGAFFINEN, SR 2017, 778.

<sup>970</sup> Zum Ganzen EFD, Erläuternder Bericht MLI, 7; HUBER/MAHAWATTAGE/FIEDLER/ZENGAFFINEN, StR 2017, 777 f.

<sup>971</sup> EFD, Vernehmlassung BEPS, passim.

<sup>972</sup> Hinten, 178 ff.

<sup>973</sup> G20 Germany 2017, Annex – Action Plan, 13; OECD, Brief on Interim Report 2018, 2.

<sup>974</sup> OECD, Zwischenbericht 2018, passim.

<sup>975</sup> OECD, Zwischenbericht 2018, 3 f. und 20.

Der Zwischenbericht knüpft an den BEPS-Aktionspunkt 1<sup>976</sup> an und beginnt mit einer ausführlichen Darstellung und Analyse der verschiedenen Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft. In diesem ersten Teil werden die Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft mit den Geschäftsmodellen der herkömmlichen Wirtschaft verglichen und deren Unterschiede herausgearbeitet. Es wird weiter eine wertschöpfungsbasierte Einordnung der Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft vorgenommen und der Schluss gezogen, dass die immateriellen Vermögenswerte, die Netzwerkeffekte, die Nutzer, die Daten und die Ausübung einer Geschäftstätigkeit ohne das Erfordernis der physischen Präsenz in einem Staat die massgebenden Wesensmerkmale der Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft darstellen. Der Zwischenbericht legt dazu ausdrücklich fest, dass diese Eigenschaften bei der Bewältigung der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft besonders berücksichtigt werden sollen.<sup>977</sup>

Ferner zeigt der Zwischenbericht die Entwicklungen bei der Umsetzung der BEPS-Aktionspunkte. Obwohl einige dieser Massnahmen bereits Effekte entfalten,<sup>978</sup> ist die Umsetzung des BEPS-Aktionspunkts 7 zur Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte<sup>979</sup> sowie der entsprechenden Vorschriften des MLI<sup>980</sup> kaum erfolgt.<sup>981</sup> Es wird ausserdem auf die von den Staaten erarbeiteten und in der Praxis umgesetzten unilateralen Massnahmen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft eingegangen.<sup>982</sup> Die OECD äussert sich skeptisch zu diesen Massnahmen, denn sie bewirken wirtschaftliche Verzerrungen sowie Doppelbesteuerungen und führen zu Rechtsunsicherheit.<sup>983</sup>

---

<sup>976</sup> Ausführlicher dazu vorne, 150 f.

<sup>977</sup> Zum Ganzen OECD, Zwischenbericht 2018, Kapitel 2; dazu auch KROPPEN/VAN DER HAM, IWB 2018, 335.

<sup>978</sup> Das ist z.B. der Fall betreffend die BEPS-Aktionspunkte 2 und 3 (OECD; Zwischenbericht 2018, Kapitel 3; ausführlicher zu den BEPS-Aktionspunkten 2 und 3 vorne, 158 ff.).

<sup>979</sup> Ausführlicher dazu vorne, 158 und hinten, 179 ff.

<sup>980</sup> Ausführlicher zum MLI vorne, 160 ff.

<sup>981</sup> OECD, Zwischenbericht 2018, Kapitel 3.

<sup>982</sup> Ausführlichen zu den unilateralen Massnahmen ausgewählter Staaten hinten, 195 ff.

<sup>983</sup> OECD, Zwischenbericht 2018, Kapitel 4.

Wie schon der Bericht zum BEPS-Aktionspunkt 1,<sup>984</sup> befasst sich auch der Zwischenbericht mit den durch die Digitalisierung hervorgerufenen Herausforderungen für die Besteuerung. Es wird bekräftigt, dass der Anknüpfungspunkt – der «Nexus» – die Daten darstellen. Der Zwischenbericht beschäftigt sich mit der Frage, ob eine gerechte Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten vorliegt und ob die Daten und deren Nutzung tatsächlich zur Wertschöpfung eines Unternehmens beitragen. Sollte dies der Fall sein, muss eine Zuordnung des Besteuerungsrechts zum Ansässigkeitsstaat der Nutzer zur Debatte stehen: Die Nutzer leisten durch die Lieferung ihrer Daten einen Beitrag zur Wertschöpfung.<sup>985</sup> Zwischen den im BEPS-Projekt involvierten Staaten besteht dazu jedoch noch keine Einigkeit. Insbesondere die Frage, ob und im welchem Umfang die Nutzer sowie die Daten zur Wertschöpfung der internetbezogenen Unternehmen beitragen, ist zwischen den Staaten umstritten. Ein Teil der Staaten vertritt die Ansicht, dass Nutzer und Daten für die Erwirtschaftung der Einkünfte der digitalisierten Unternehmen von besonderer Bedeutung sind. Aus diesem Grund befürworten sie eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der Nutzer. Sie halten jedoch fest, dass ein Paradigmenwechsel der Steuerrechtsordnung nicht erforderlich sei. Nach deren Ansicht brauchen die Konzepte des internationalen Steuerrechts nur eine Anpassung an die Eigenschaften der digitalen Wirtschaft. Ein anderer Teil der Staaten ist der Ansicht, dass die Prinzipien des internationalen Steuerrechts nicht mit den rasanten Entwicklungen der digitalen Wirtschaft Schritt halten könne. Sie sind jedoch der Auffassung, dass eine Anpassung des internationalen Steuerrechts an die digitale Wirtschaft nicht notwendig sei. Nach der Meinung des dritten Teils der Staaten seien die bisherigen eingeführten BEPS-Massnahmen ausreichend.<sup>986</sup> Obwohl wesentliche Meinungsunterschiede zwischen den Staaten bestehen, sind sich die betroffenen Staaten darüber einig, dass eine endgültige Lösung gefunden werden müsse. Ziel ist es, diese bis zum Jahr 2020 fortzuentwickeln.<sup>987</sup>

---

<sup>984</sup> Dazu vorne, 150 f.

<sup>985</sup> OECD, Zwischenbericht 2018, Kapitel 5; Dazu auch BENZ/BÖHMER, Der Betrieb 2018, M12 und 1234.

<sup>986</sup> Zum Ganzen OECD, Zwischenbericht 2018, Kapitel 5; ausführlicher dazu auch BENZ/BÖHMER, Der Betrieb 2018, 1234.

<sup>987</sup> Zum Ganzen OECD, Zwischenbericht 2018, Kapitel 5.



## VI. Schlussfolgerungen

Das Dargelegte zeigt, dass der am 5. Oktober 2015 veröffentlichte Schlussbericht zum BEPS-Aktionspunkt 1 eine Reihe von Optionen enthält, die die Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft lösen sollen. Diese Lösungsvorschläge sind jedoch umstritten. Nach Meinung der OECD ist eine isolierte Betrachtungsweise der mit der digitalen Wirtschaft in Zusammenhang stehenden Besteuerungsproblematiken nicht praktikabel.<sup>988</sup> Faktisch sind die Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft in allen Bereichen des BEPS-Projekts einbezogen:<sup>989</sup> von der Änderung des Betriebsstättenbegriffs<sup>990</sup> bis zur Weiterentwicklung der Verrechnungspreisleitlinien<sup>991</sup> sowie zu den Leitfäden zur Hinzurechnungsbesteuerung.<sup>992,993</sup> Es wird in Aussicht gestellt, dass die anderen BEPS-Aktionspunkte sowie deren entsprechende Massnahmen wesentliche Auswirkungen auf die Besteuerungsprobleme der digitalen Wirtschaft haben werden. Es wird ausserdem behauptet, dass bestimmte BEPS-Massnahmen die Besteuerungsprobleme der digitalen Wirtschaft beseitigen können. Hinsichtlich der Verbrauchssteuern wird erwartet, dass sie in Zukunft effektiv dort erhoben werden, wo die Produkte verkauft werden.<sup>994</sup> Im Allgemeinen empfiehlt die OECD keine der im Schlussbericht zum Aktionspunkt 1 vorgeschlagenen Lösungen. Obwohl die OECD die Umsetzung nicht empfiehlt, steht den Staaten die Freiheit zu, die im Aktionspunkt 1 vorgeschlagenen Lösungen entweder in ihren innerstaatlichen Steuersystemen als zusätzliche Mittel zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und der Gewinnverlagerung zu implementieren oder in ihre DBA aufzunehmen.<sup>995</sup> Aufgrund der Komplexität der Thematik hat der G20-Summit 2017 die OECD beauftragt, einen Zwischenbericht zu veröffentlichen, der über den gegenwärtigen

---

<sup>988</sup> OECD, Final Report – Action 1, 138 und 141 ff.; OECD, Explanatory Statement, 8.

<sup>989</sup> OECD, Explanatory Statement, 8.

<sup>990</sup> OECD, Final Report – Action 7.

<sup>991</sup> OECD, Final Report – Actions 8, 10 und 13.

<sup>992</sup> OECD, Final Report – Action 3.

<sup>993</sup> OECD, Explanatory Statement, 8.

<sup>994</sup> Zum Ganzen siehe OECD, Explanatory Statement, 8.

<sup>995</sup> OECD, Final Report – Action 1, 136 ff; OECD, Explanatory Statement, 8 f.

Diskussionsstand zur Bewältigung der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft informieren solle. Dieser Bericht ist im März 2018 erschienen und stellt einen wichtigen Meilenstein zur Findung einer dauerhaften und langfristigen Lösung für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft dar.<sup>996</sup> Ein neuer Zwischenbericht zur Entwicklung der Arbeiten im Rahmen der digitalen Wirtschaft wird für das Jahr 2019 erwartet.<sup>997</sup> Der definitive Schlussbericht ist dagegen für 2020 vorgesehen.<sup>998</sup>

---

<sup>996</sup> Ausführlicher dazu vorne, 162 ff.

<sup>997</sup> OECD, Zwischenbericht 2018, 212.

<sup>998</sup> OECD, Final Report – Action 1, 149.

## Kapitel 3: Die EU und die Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft

### I. Das informelle Treffen der ECOFIN von Tallinn

Mitte September 2017 hat das informelle Treffen der ECOFIN in Tallinn stattgefunden. Zentrale Themen des informellen Treffens waren die Herausforderungen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Die EU-Finanzminister sind sich einig gewesen, dass Handlungsbedarf besteht und eine möglichst rasche Lösung für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft erforderlich ist. Eine schlüssige Antwort auf die Frage, wie die digitale Wirtschaft besteuert werden darf, wurde nicht gegeben. Der ECOFIN-Rat hat im Rahmen des Treffens jedoch zwei Lösungsansätze vorgelegt. Während der erste Ansatz die Einführung einer Umsatzsteuer für die Internetkonzerne vorsieht, bezweckt der zweite Ansatz die Anpassung der geltenden internationalen steuerrechtlichen Normen an die digitale Wirtschaft.<sup>999</sup>

Der erste Lösungsansatz stammt von den Finanzministern Frankreichs, Deutschlands, Italiens und Spaniens, die Anfang September 2017 eine an das informelle Treffen des ECOFIN-Rates in Tallinn gerichtete politische Erklärung unterzeichnet haben.<sup>1000</sup> Die politische Erklärung fordert eine Lösung für die Besteuerung der internetbasierten Unternehmen wie Google, Amazon, Facebook.<sup>1001</sup> In dieser politischen Erklärung unterstützen die Finanzminister das BEPS-Projekt der OECD/G20 sowie den Vorschlag der EU, eine «*Common Consolidated Corporate Tax Base*» (CCCTB) einzuführen. Darüber hinaus beantragen sie eine «*equalisation tax on the turnover generated in Europe by the digital companies*».<sup>1002</sup> Mit anderen Worten wird die Einführung einer Umsatzsteuer für die Internetkonzerne gefordert.<sup>1003</sup>

---

<sup>999</sup> Zum Ganzen ECOFIN, Medienmitteilung vom 16. September 2017; dazu auch KOWALLIK, Der Betrieb 2018, 601.

<sup>1000</sup> LE MAIRE/SCHÄUBLE/PADOAN/DE GUINDOS, passim.

<sup>1001</sup> LE MAIRE/SCHÄUBLE/PADOAN/DE GUINDOS, 1.

<sup>1002</sup> LE MAIRE/SCHÄUBLE/PADOAN/DE GUINDOS, 1.

<sup>1003</sup> KOWALLIK, Der Betrieb 2018, 601.

Der von der estnischen EU-Rats-Präsidentschaft vorgeschlagene zweite Lösungsansatz fördert die Anpassung der geltenden internationalen steuerrechtlichen Normen. Diese Massnahme hält an der herkömmlichen Besteuerung der Gewinne fest, sieht aber vor, neue Vorschriften zur Aufteilung der Gewinne der grenzüberschreitenden Unternehmen auf die betroffenen Staaten einzuführen. Ausserdem wird die Ausdehnung des Betriebsstättenbegriffs auf diejenigen Unternehmen vorgeschlagen, die in einem Staat Geschäftstätigkeiten ausüben, ohne jedoch dort eine physische Präsenz zu haben. Die Erarbeitung dieses zweiten Lösungsansatzes soll global sein und in Kooperation mit der OECD erfolgen. Die Mehrheit der EU-Mitgliedstaaten unterstützt diesen Vorschlag.<sup>1004</sup>

Verschiedene kleine Staaten wie Dänemark, Irland und Luxemburg sprechen sich schliesslich gegen diese Lösungsansätze aus. Diese Staaten sind der Meinung, dass solche Lösungsansätze zum Verlust der EU-Standortattraktivität, zu Doppelbesteuerungen sowie zu grösserer Unsicherheit führen können.<sup>1005</sup>

## **II. Die EU und die Massnahmen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft**

### **1. Einführung**

Mit seinen Lösungsansätzen hat das informelle Treffen der ECOFIN in Tallinn vor allem darauf abgezielt, eine Reaktion der EU-Kommission auf die Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft auszulösen.<sup>1006</sup> Als Reaktion darauf hat die EU-Kommission am 21. September 2017 eine Mitteilung mit dem Titel «*A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*» veröffentlicht.<sup>1007</sup>

In der Mitteilung wird vor allem betont, dass das internationale Steuerrecht nicht mit dem Wandel der globalen Wirtschaft Schritt gehalten hat. Als Folge dessen ist eine Anpassung an die Innovationen und Fortschritte der IKT und somit an die unaufhalt-

---

<sup>1004</sup> Zum Ganzen ECOFIN, Medienmitteilung vom 16. September 2017; KOWALLIK, Der Betrieb 2018, 601.

<sup>1005</sup> KOWALLIK, Der Betrieb 2018, 601.

<sup>1006</sup> EU-COMMISSION, Fair and Efficient Tax System, 2 f.

<sup>1007</sup> EU-COMMISSION, Fair and Efficient Tax System, passim.

same Verbreitung der digitalen Wirtschaft notwendig.<sup>1008</sup> Es wird weiter festgelegt, dass die Prinzipien sowie die Besteuerungsgrundsätze der Unternehmensbesteuerung hauptsächlich an der Produktionsseite anknüpfen. In der Regel werden die Gewinne eines Unternehmens in demjenigen Staat besteuert, in dem die Produktion abgewickelt wird und die Wertschöpfung erfolgt.<sup>1009</sup> Heutzutage ist es jedoch (fast) unmöglich zu bestimmen, was unter «Wertschöpfung» zu verstehen ist, wo sie stattfindet und wie sie bemessen werden kann.<sup>1010</sup> Nach Meinung der EU-Kommission stellen somit die folgenden Fragen die Hauptherausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft dar:<sup>1011</sup>

«- **Where to tax? (nexus)** – how to establish and protect taxing rights in a country where businesses can provide services digitally with little or no physical presence despite having a commercial presence; and

- **What to tax? (value creation)** – how to attribute profit in new digitalised business models driven by intangible assets, data and knowledge.»

Die EU-Kommission vertritt die Ansicht, dass neue, auf die digitale Wirtschaft ausgerichtete Prinzipien und Normen entwickelt werden müssen, um diese Herausforderungen bewältigen zu können. Diese neuen Prinzipien bzw. Normen sollen dazu dienen, den Ort der tatsächlichen Wertschöpfung festzustellen sowie eine gerechte Aufteilung der Steuerlast zwischen den betroffenen Staaten zu gewährleisten. Dieser Wandel betrifft insb. das Betriebsstättenkonzept, die Verrechnungspreisleitlinien und die Steuerverteilungsnormen<sup>1012</sup> und soll der Gerechtigkeit, der Wettbewerbsfähigkeit, der Integrität des Binnenmarkts und der Nachhaltigkeit Rechnung tragen.<sup>1013</sup>

Aus dieser Mitteilung hat der EU-Rat am 19. Oktober 2017 seine Schlussfolgerungen gezogen und mitgeteilt, dass ein an das digitale Zeitalter angepasstes, faires und wirk-

---

<sup>1008</sup> EU-COMMISSION, Fair and Efficient Tax System, 6.

<sup>1009</sup> EU-COMMISSION, Fair and Efficient Tax System, 7.

<sup>1010</sup> EU-COMMISSION, Fair and Efficient Tax System, 7.

<sup>1011</sup> EU-COMMISSION, Fair and Efficient Tax System, 7.

<sup>1012</sup> EU-COMMISSION, Fair and Efficient Tax System, 9.

<sup>1013</sup> EU-COMMISSION, Fair and Efficient Tax System, 8.

sames Steuersystem notwendig ist.<sup>1014</sup> Ausserdem hat der EU-Rat unterstrichen, dass er «entsprechenden Vorschlägen der Kommission bis Anfang 2018 erwartungsvoll»<sup>1015</sup> entgegenseht.<sup>1016</sup> Diese Ansicht wurde weiter auch in den Schlussfolgerungen des ECOFIN vom 5. Dezember 2017 wie folgt bestätigt:<sup>1017</sup>

*«Whilst stressing its preference for a global solution, LOOKS FORWARD to appropriate Commission proposals by early 2018, taking into account relevant developments in ongoing OECD work and following an assessment of the legal and technical feasibility as well as economic impact of the possible responses to the challenges of taxation of profits of the digital economy.»*

Als Folge dieses Nachdrucks hat die EU-Kommission am 28. März 2018 neue Vorschläge zur Bewältigung der Herausforderung für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft erlassen, die die Mitteilung vom 21. September 2017 sowie die Schlussfolgerungen vom 19. Oktober und 5. Dezember 2017 verwirklichen und daher eine Antwort auf die Frage der EU-Mitgliedstaaten nach einer geeigneten Lösung für die Besteuerung der digitalisierten Unternehmen geben. Eine gemeinsame Reform der Körperschaftsteuer-Vorschriften wird als erste Option vorgeschlagen. Im Grunde werden die Erfassung und somit die Besteuerung der Gewinne eines Unternehmens der digitalen Wirtschaft in demjenigen Staat vorgesehen, in dem eine massgebende Interaktion zwischen Nutzern und dem betroffenen Unternehmen geschieht.<sup>1018</sup> Die zweite Option betrifft hingegen die Einführung einer Übergangssteuer auf bestimmten Erträgen aus digitalen Transaktionen, die derzeit in der EU von der Besteuerung nicht erfasst werden.<sup>1019</sup> Diese Lösungen sind in Form eines Vorschlags für eine Richtlinie des Rates

---

<sup>1014</sup> EU-RAT, Schlussfolgerungen Oktober 2017, 8; EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 1; dazu auch KOWALLIK, Der Betrieb 2018, 601.

<sup>1015</sup> EU-RAT, Schlussfolgerungen Oktober 2017, 8.

<sup>1016</sup> EU-RAT, Schlussfolgerungen Oktober 2017, 8; EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 1; dazu auch KOWALLIK, Der Betrieb 2018, 601.

<sup>1017</sup> ECOFIN, Schlussfolgerungen Dezember 2017, 6; dazu auch EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 1 f. und KOWALLIK, Der Betrieb 2018, 601.

<sup>1018</sup> Zum Ganzen EU-COMMISSION, Press release – Digital Taxation, passim; ausführlicher dazu hinten, 171 ff.

<sup>1019</sup> Zum Ganzen EU-COMMISSION, Press release – Digital Taxation, passim; ausführlicher dazu hinten, 176 f.

zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz<sup>1020</sup> sowie eines Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen<sup>1021</sup> veröffentlicht worden.<sup>1022</sup>

## **2. Die Lösungsvorschläge der EU**

### **2.1 Überblick**

Hinsichtlich der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft wird von der EU-Kommission die gemeinsame Reform der Körperschaftsteuer-Vorschriften bevorzugt.<sup>1023</sup> Zusätzlich wird die Einführung einer so genannten «Übergangssteuer» auf bestimmten Erträgen aus digitalen Transaktionen als kurzfristig umsetzbare Lösungsansatz vorgeschlagen.<sup>1024</sup> Beide Optionen sind darauf gerichtet, eine faire und wachstumsfreundliche Besteuerung der digitalen Geschäftstätigkeiten sicherzustellen.<sup>1025</sup>

### **2.2 Die gemeinsame Reform der Körperschaftssteuer-Vorschriften**

Der Vorschlag für eine Richtlinie zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft zielt darauf ab, die Gewinne auch in demjenigen Mitgliedstaat zu besteuern, in dem sie ohne physische Präsenz eines Unternehmens erwirtschaftet werden. Diese Lösung solle dazu führen, dass die Unternehmen der digitalen Wirtschaft wie die herkömmlichen Unternehmen zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs der EU-Mitgliedstaaten beitragen.<sup>1026</sup>

Der Richtlinienvorschlag sieht die Erweiterung des heute geltenden Begriffs der Betriebsstätte und daher die Schaffung einer neuen sinnvollen Anknüpfung in Form

---

<sup>1020</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft passim.

<sup>1021</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitalsteuer, passim.

<sup>1022</sup> EU-COMMISSION, Press release – Digital Taxation, passim.

<sup>1023</sup> EU-COMMISSION, Press release – Digital Taxation, passim.

<sup>1024</sup> EU-COMMISSION, Press release – Digital Taxation, passim.

<sup>1025</sup> EU-COMMISSION, Press release – Digital Taxation, passim.

<sup>1026</sup> Zum Ganzen EU-COMMISSION, Press release – Digital Taxation, passim.

einer signifikanten digitalen Präsenz bzw. einer virtuellen Betriebsstätte vor. Ausserdem enthält er neue Vorschriften zur Aufteilung der von den Unternehmen der digitalen Wirtschaft erwirtschafteten Gewinne auf die Mitgliedstaaten.<sup>1027</sup>

Die EU-Kommission beabsichtigt, diese Vorschriften in die sog. «*Common Consolidated Corporate Tax Base*» (CCCTB) einzubeziehen.<sup>1028</sup> Hinsichtlich der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft führt die EU-Kommission aus, dass die CCCTB eine optimale Grundlage zu deren Bewältigung sei könne. Die CCCTB stelle einen idealen Rahmen für die Anpassung sowohl des Betriebsstättenbegriffs als auch der Gewinnzuordnungsvorschriften dar.<sup>1029</sup>

#### **a) Die signifikante digitale Präsenz**

Die EU-Kommission geht davon aus, dass das Vorliegen einer signifikanten digitalen Präsenz bzw. einer virtuellen Betriebsstätte anhand der Erträge aus der Bereitstellung von digitalen Dienstleistungen, der Zahl der Nutzer oder der Zahl der Verträge über digitalen Dienstleistungen ermittelt werden solle.<sup>1030</sup> Da sich die digitale Wirtschaft durch das Bestehen unterschiedlicher Geschäftsmodelle kennzeichnen lässt, werden alternative Kriterien vorgebracht, so dass sämtliche Geschäftsmodelle erfasst werden können. Diese Faktoren sollen optimal widerspiegeln, dass sich die Unternehmen der

---

<sup>1027</sup> Zum Ganzen EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 7; Art. 1 RL-Digitale Wirtschaft.

<sup>1028</sup> Auf Deutsch wird sie als «Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage» (GKKB) bezeichnet. Da heutzutage die in der EU tätigen Unternehmensgruppen bis zu 28 unterschiedlichen Steuersystemen unterliegen können, hat die EU-Kommission die Einführung der sog. «*Common Consolidated Corporate Tax Base*» (CCCTB) vorgeschlagen. Die Umsetzung der CCCTB soll dazu führen, dass sich die Unternehmensgruppen zur Berechnung ihres steuerbaren Gewinnes nur an die steuerrechtlichen Normen eines einzigen EU-Mitgliedstaates halten müssen. Ein erster Richtlinienentwurf wurde im Jahr 2011 vorgelegt.<sup>1028</sup> Dieser erste Entwurf wurde jedoch mit der Begründung abgelehnt, dass er zu ambitioniert war. Erst im Dezember 2015 wurde die Diskussion über die Fassung eines neuen CCCTB-Richtlinienentwurfs wieder ausgelöst. Am 25. Oktober 2016 hat die EU-Kommission die CCCTB wieder aufgegriffen und im Anschluss daran den Entwurf der Richtlinie für eine konsolidierte, gemeinsame Körperschaftsteuergrundlage veröffentlicht (ausführlicher dazu siehe u.a. EU-COMMISSION, GKKB, passim.)

<sup>1029</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 4; Dazu auch EU-COMMISSION, Fair and Efficient Tax System, 9.

<sup>1030</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 9; Ziff. 6 Präambel RL-Digitale Wirtschaft.



digitalen Wirtschaft auf die Nutzer, auf deren Einbindung und Mitwirkung sowie auf die Wertschöpfung beziehen, die die Nutzer für sie generieren.<sup>1031</sup> Die Anwendung dieser Kriterien sei ferner darauf gerichtet, die Gleichbehandlung sämtlicher Mitgliedstaaten unabhängig von deren Grösse sicherzustellen, Bagatellfälle zu vermeiden sowie Startup-Unternehmen nicht unnötig zu belasten.<sup>1032</sup>

Der Vorschlag zur Richtlinie zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft sieht mithin in Art. 4 Abs. 3 vor, dass eine signifikante digitale Präsenz bzw. eine virtuelle Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat vorliegt, wenn eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt sei:<sup>1033</sup>

*«a) der Anteil der Gesamterträge dieses Steuerzeitraums<sup>1034</sup> aus der Bereitstellung dieser digitalen Dienstleistungen<sup>1035</sup> an Nutzer<sup>1036</sup> in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum 7'000'000 EUR [übersteigt];<sup>1037</sup>*

---

<sup>1031</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 9; Ziff. 6 Präambel RL-Digitale Wirtschaft.

<sup>1032</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 9; Ziff. 6 Präambel RL-Digitale Wirtschaft.

<sup>1033</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 9 f.; Art. 4 RL-Digitale Wirtschaft; dazu auch EU-COMMISSION, Press release – Digital Taxation, passim.

<sup>1034</sup> Unter dem Begriff des «Steuerzeitraums» versteht man das Körperschaftsteuerjahr oder jeden anderen für die Zwecke der Körperschaftsteuer geltenden Zeitraum (Art. 3 Ziff. 8 RL-Digitale Wirtschaft).

<sup>1035</sup> Der Begriff der «digitalen Dienstleistungen» umfasst diejenigen Dienstleistungen, deren Erbringung über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk in einer automatisierten Weise und nur mit minimalem menschlichem Handeln aufseiten der Erbringers geschieht. Dazu zählen bspw. die Überlassung digitaler Produkte allgemein, z.B. Software und zugehörige Änderungen oder Upgrades (Art. 3 Ziff. 5 lit. a RL-Digitale Wirtschaft) oder die Dienste, die in elektronischen Netzwerken eine Präsenz zu geschäftlichen oder persönlichen Zwecken, z.B. eine Webseite oder eine Webpage, vermitteln oder unterstützen (Art. 3 Ziff. 5 lit. b RL-Digitale Wirtschaft). Diese Definition stimmt mit dem Begriff der «elektronisch erbrachten Dienstleistungen», der in Art. 7 der Durchführungsverordnung (EU) 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem enthalten ist, überein. Beide Definitionen beinhalten dieselbe Art von Dienstleistungen (EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 8 f.; Art. 3 Ziff. 5 RL-Digitale Wirtschaft).

<sup>1036</sup> Als «Nutzer» wird eine Einzelperson oder ein Unternehmen bezeichnet (Art. 3 Ziff. 4 RL-Digitale Wirtschaft).

<sup>1037</sup> Art. 4 Abs. 3 lit. a RL-Digitale Wirtschaft.

*b) die Zahl der Nutzer einer oder mehrerer dieser digitalen Dienstleistungen in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum 100'000 [übersteigt];*<sup>1038</sup>

*c) die Zahl der Geschäftsverträge*<sup>1039</sup> *über die Bereitstellung solcher digitalen Dienstleistungen, die in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum abgeschlossen wurden, 3'000 [übersteigt].»*<sup>1040, 1041</sup>

Daraus ergibt sich, dass die Nutzer den massgebenden Anknüpfungspunkt für die digitale Betriebsstätte darstellen.<sup>1042</sup> Hinsichtlich der in Art. 4 Abs. 3 RL-Digitale Wirtschaft vorgeschlagenen Schwellenwerte legt die EU-Kommission fest, dass sie genügend hoch sein müssen, um die Bagatellfälle auszuschliessen. Dies sei bspw. der Fall, wenn die einer digitalen Präsenz zugeteilten Gewinne die steuerrechtlichen Befolgungskosten einer Betriebsstätte nicht abdecken können. Dies betrifft insbesondere den Schwellenwert für die Gesamterträge.<sup>1043</sup> Der Schwellenwert für die Zahl der Nutzer entspreche weiter dem monetären Wert, der sich aus den durchschnittlichen Erträgen je Nutzer ergebe. Der Schwellenwert für die Zahl der Geschäftsverträge umfasse schliesslich nur diejenigen Verträge, die zwischen Unternehmen abgeschlossen werden, denn deren Wert sei mutmasslich viel höher als der Wert der mit Privatpersonen geschlossenen Verträge.<sup>1044</sup>

### **b) Die Gewinnzuordnung**

Die Aufteilung der von den Unternehmen der digitalen Wirtschaft erwirtschafteten Gewinne auf die Mitgliedstaaten wird in Art. 5 RL-Digitale Wirtschaft geregelt. Diese von der EU-Kommission vorgeschlagene Gewinnzuordnung bezieht sich auf den sog. «*Authorised OECD Approach*» (AOA), der bereits für die Zuordnung der aus den her-

---

<sup>1038</sup> Art. 4 Abs. 3 lit. b RL-Digitale Wirtschaft.

<sup>1039</sup> Der Begriff der Geschäftsverträge umfasst diejenigen Verträge, die ein Nutzer im Rahmen der Ausübung einer Geschäftstätigkeit abschliesst (Art. 4 Abs. 5 lit. a RL-Digitale Wirtschaft).

<sup>1040</sup> Art. 4 Abs. 3 lit. c RL-Digitale Wirtschaft.

<sup>1041</sup> Hervorhebungen hinzugefügt.

<sup>1042</sup> KROPPE/VAN DER HAM, IWB 2018, 340.

<sup>1043</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 9 f.

<sup>1044</sup> Zum Ganzen EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 10.

kömmlichen Betriebsstätten erwirtschafteten Gewinne angewendet wird.<sup>1045</sup> Bei dieser Art von Gewinnabgrenzung wird die Anwendung von Gewinnzuordnungsregeln auf Basis der Funktionsanalyse und des Fremdvergleichsgrundsatzes vorgesehen.<sup>1046</sup> Wie bereits von der OECD betont, könnte durch die Anwendung dieser Methode kein Gewinn einer virtuellen Betriebsstätte zugeteilt werden, denn die Durchführung der Funktionsanalyse würde zum Ergebnis führen, dass es der virtuellen Betriebsstätte an relevanten (Personal-)Funktionen mangelt.<sup>1047</sup> Die EU-Kommission ist gleicher Ansicht und schlägt folglich vor, die Gewinnzuordnungskriterien zu erweitern.<sup>1048</sup> Beim Vorliegen einer digitalen Betriebsstätte siehe diese Erweiterung die Verdrängung der wesentlichen Personalfunktionen durch die wirtschaftlich signifikanten Tätigkeiten vor. Als massgebende Funktionen sollen folglich die Nutzer, die Daten sowie die Entwicklung, Ausweitung, Pflege, Schutz und Nutzung der immateriellen Vermögenswerte bei der Durchführung der wirtschaftlich signifikanten Geschäftstätigkeiten einbezogen werden.<sup>1049</sup> Dazu führt die EU-Kommission folgendes aus:<sup>1050</sup>

*«In der Funktionsanalyse der signifikanten digitalen Präsenz sollten Geschäftstätigkeiten des Unternehmens in Bezug auf Daten und Nutzer, die über eine digitale Schnittstelle erfolgen, als wirtschaftliche signifikante Funktionen angesehen werden, die für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Vermögenswerten und der Risiken zu der signifikanten digitalen Präsenz relevant sind. Bei der Gewinnzuordnung sollten Entwicklung, Ausweitung, Pflege, Schutz und Nutzung der immateriellen Vermögenswerte bei der Durchführung der wirtschaftlichen signifikanten Tätigkeiten durch die digitale Präsenz berücksichtigt werden.»<sup>1051</sup>*

---

<sup>1045</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 10; Ziff. 7 Präambel RL-Digitale Wirtschaft.

<sup>1046</sup> Ausführlicher zu diesen Methoden u.a. BRÜLISAUER, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 7.

<sup>1047</sup> OECD, Final Report – Action 1, 111 f.; Dazu auch vorne, 154.

<sup>1048</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 10; Ziff. 7 Präambel RL-Digitale Wirtschaft.

<sup>1049</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 11.

<sup>1050</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 10; Ziff. 7 Präambel RL-Digitale Wirtschaft; Art. 5 Abs. 3 und Abs. 4 RL-Digitale Wirtschaft.

<sup>1051</sup> Hervorhebungen hinzugefügt.

Als wirtschaftliche signifikante Tätigkeiten zählen bspw. die Erhebung, Speicherung, Verarbeitung, Analyse, Bereitstellung und Verkauf von Daten auf Nutzerebene sowie die Anzeige nutzergenerierter Inhalte und der Verkauf von Online-Werbeflächen.<sup>1052</sup> Die wirtschaftlich signifikanten Tätigkeiten, die von einer signifikanten digitalen Präsenz ausgeübt werden, tragen auf einzigartige Weise zur Wertschöpfung der Unternehmen der digitalen Wirtschaft bei. Aus diesem Grund sollte die Gewinnzuordnungsmethode dazu dienen, eine gerechte Zuteilung der Gewinne zur signifikanten digitalen Präsenz zu erreichen.<sup>1053</sup>

### **2.3 Die Übergangssteuer auf bestimmte Erträge aus digitalen Transaktionen**

Die Übergangssteuer auf bestimmten Erträgen aus digitalen Transaktionen (auch als Digitalsteuer bezeichnet) stelle eine Zwischenlösung bis zur Umsetzung einer umfassenden Reform dar.<sup>1054</sup> Sie sei darauf gerichtet, den Europäischen Binnenmarkt zu stärken und die Umsetzung von unilateralen Massnahmen der Mitgliedstaaten zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft, die den Binnenmarkt schädigen könnten, zu verhindern.<sup>1055</sup>

Bei dieser Digitalsteuer handle es sich um eine indirekte Steuer in Höhe von 3%, die sämtliche Erträge erfasse, die aus digitalen Transaktionen erwirtschaftet werden. Betroffen seien diejenigen Tätigkeiten, bei denen die Nutzer zur Wertschöpfung beitragen und die bislang nicht besteuert worden seien.<sup>1056</sup> Mit anderen Worten umfasst die Digitalsteuer diejenigen Erträge, die durch nutzenspezifische Inputs erwirtschaftet werden.<sup>1057</sup> Dazu zählen bspw. Erträge aus dem Verkauf von Online-Werbeflächen, Erträge aus digitalen Vermittlungsgeschäften und Erträge aus Verkauf von nutzer-

---

<sup>1052</sup> Ausführlicher dazu Art. 5 Abs. 5 RL-Digitale Wirtschaft.

<sup>1053</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 11; Ziff. 7 Präambel RL-Digitale Wirtschaft.

<sup>1054</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitalsteuer, 3; EU-COMMISSION, Press release – Digital Taxation, passim.

<sup>1055</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitalsteuer, 3; Präambel Ziff. 6 RL-Digitalsteuer.

<sup>1056</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitalsteuer, 7 f.; EU-COMMISSION, Press release – Digital Taxation, passim; Präambel Ziff. 7-8 RL-Digitalsteuer; Art. 3 und Art. 8 RL-Digitalsteuer.

<sup>1057</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitalsteuer, 8; EU-COMMISSION, Press release – Digital Taxation, passim; Präambel Ziff. 10 RL-Digitalsteuer; Art. 3 RL-Digitalsteuer.

generierten Daten.<sup>1058</sup> Da die Nutzer und deren Beitrag zur Wertschöpfung der Digitalsteuer zugrunde liegen, wird im Richtlinienvorschlag als Ort der Besteuerung der Ort definiert, in dem die Nutzer ansässig sind.<sup>1059</sup> Um eine gerechte und wachstumsfreundliche Besteuerung der digitalen Geschäftstätigkeiten sicherzustellen sowie gleiche Wettbewerbsbedingungen zu schaffen, werden ausserdem Start-up- bzw. Scale-up-Unternehmen von der Digitalsteuer ausgeschlossen. Nach Art. 4 Abs. 1 lit. a und lit. b RL-Digitalsteuer gelten mithin als Steuerpflichtigen nur diejenigen Unternehmen, die in einem Geschäftsjahr weltweit Gesamterträge in Höhe von EUR 750 Millionen (lit. a) und innerhalb der EU Gesamterträge in Höhe von EUR 50 Millionen (lit. b) erwirtschaften.<sup>1060</sup>

## 2.4 Nächste Schritte

Sowohl der Vorschlag für eine Richtlinie zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft als auch derjenige für eine Richtlinie zur Einführung einer Digitalsteuer werden zuerst dem EU-Rat zur Annahme eingereicht und schliesslich dem EU-Parlament zur Konsultation vorgelegt.<sup>1061</sup> Ein konkreter Zeitplan für das Inkrafttreten beider Richtlinien steht zurzeit noch nicht fest.<sup>1062</sup>

---

<sup>1058</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitalsteuer, 8; EU-COMMISSION, Press release – Digital Taxation, passim; Präambel Ziff. 10 RL-Digitalsteuer; Art. 3 Abs. 1 RL-Digitalsteuer.

<sup>1059</sup> EU-COMMISSION, Richtlinie Digitalsteuer, 12 f.; EU-COMMISSION, Press release – Digital Taxation, passim; Präambel Ziff. 28 RL-Digitalsteuer; Art. 5 RL-Digitalsteuer.

<sup>1060</sup> Zum Ganzen EU-COMMISSION, Richtlinie Digitalsteuer, 11; EU-COMMISSION, Press release – Digital Taxation, passim; Präambel Ziff. 22 RL-Digitalsteuer; Art. 4 Abs. 1 RL-Digitalsteuer.

<sup>1061</sup> EU-COMMISSION, Press release – Digital Taxation, passim.

<sup>1062</sup> Stand 30. Juni 2018.

## Kapitel 4: Vorgeschlagene Lösungen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft in Lehre und Praxis

### I. Überblick

Hauptsächlich umfassen die bisher vorgeschlagenen Lösungen der Lehre und Praxis die Anpassung des Betriebsstättenbegriffs, die Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen und die Revision der Verrechnungspreisleitlinien dar. In den folgenden Kapiteln werden diese Massnahmen geschildert und bewertet.

### II. Die Anpassung des Betriebsstättenbegriffs

#### 1. Einführung

Das Vorliegen einer Betriebsstätte setzt eine zwingende Voraussetzung für die Besteuerung der Einkünfte eines Unternehmens durch einen anderen Staat als den Ansässigkeitsstaat des Unternehmens voraus.<sup>1063</sup> Gemäss Art. 7 OECD-MA darf ein Unternehmen eines Vertragsstaats nur in einem anderen Staat besteuert werden, wenn das Unternehmen seine Geschäftstätigkeiten durch eine in diesem anderen Staat gelegene Betriebsstätte ausübt.<sup>1064</sup> Nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA wird unter dem Betriebsstättenbegriff *«eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird»* verstanden. Folglich können die Gewinne eines Unternehmens in einem anderen Staat nur dann besteuert werden, wenn das Unternehmen dort eine feste Geschäftseinrichtung besitzt, die ihm ununterbrochen zur Verfügung steht. Obwohl einige Ausnahmen existieren, die den dauerhaften Bezug zur Erdoberfläche sowie die physische Präsenz als Voraussetzung für das Bestehen einer Betriebsstätte nicht verlangen,<sup>1065</sup> stellen beide Kriterien massgebende Betriebsstättenanforderungen

---

<sup>1063</sup> SCHREIBER/HONOLD/JAUN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 5 Rz. 5.

<sup>1064</sup> GÖRL, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 5 Rz. 2.

<sup>1065</sup> Dazu zählen u.a. die Bauausführungen und Montage i.S.v. Art. 5 Abs. 3 OECD-MA, der Tatbestand des unabhängigen Vertreters i.S.v. Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA sowie die in Rz. 41.11 des Kommentars zum OECD-MA bzw. in Art. 5 Abs. 3 lit. b UN-Modell geregelte Dienstleistungsbetriebsstätte (ausführlicher zur Dienstleistungsbetriebsstätte hinten, 228 ff.).

se dar.<sup>1066</sup> Aus diesem Grund können Immaterialgüterrechte sowie digitale Daten alleine keine feste Geschäftseinrichtung bilden.<sup>1067</sup> Hinzu kommt, dass die digitale Wirtschaft so dynamisch ist, dass die traditionellen, steuerrechtlichen Kriterien wie das Erfordernis der physischen Präsenz nicht mehr zeitgemäss erscheinen. Als Folge dessen muss der Betriebsstättenbegriff an die Innovationen und Fortschritte der IKT und somit an die unaufhaltsame Verbreitung der digitalen Wirtschaft angepasst werden.

Neben dem BEPS-Aktionsplan 7<sup>1068</sup> sind der französische COLLIN & COLIN-Bericht und das Werk von HONGLER und PISTONE als die innovativsten Forschungsbeiträge zum Betriebsstättenbegriff zu erwähnen. Der COLLIN & COLIN-Bericht untersucht u.a. die Daten und deren Rolle im Rahmen der digitalen Wirtschaft und schlägt einen Betriebsstättenbegriff auf deren Basis vor.<sup>1069</sup> HONGLER und PISTONE befassen sich mit dem Betriebsstättenbegriff in der Ära der Digitalisierung und schlagen die Einführung eines Art. 5 Abs. 8 OECD-MA vor.<sup>1070</sup>

## **2. Der BEPS-Aktionsplan 7**

### **2.1 Anpassung des Betriebsstättenbegriffs durch das OECD-Musterabkommen 2017**

Wie bereits erwähnt, stellt die Anpassung des Betriebsstättenbegriffs einen wichtigen Aspekt des BEPS-Projekts dar.<sup>1071</sup> Neben dem BEPS-Aktionspunkt 1 setzt sich auch

---

Diese Arten von Betriebsstätten verlangen keine feste Geschäftseinrichtung als Voraussetzung für deren Bestehen (Ausführlicher zu den einzelnen Betriebsstätten u.a. SCHREIBER/HONOLD/JAUN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 5 N 27 ff., N 94 und N 109 ff.).

<sup>1066</sup> GAOUA, EU Taxn. 2014, 11; GÖRL, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 5 Rz. 12; HINNEKENS, EU Taxn. 2001, 299; SCHREIBER/HONOLD/JAUN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 5 Rz. 8. Das Erfordernis der physischen Präsenz wird auch vom Kommentar zu Art. 5 OECD-MA betont: «[...] *there has to be a link between the place of business and a specific geographical point [...]*» (Kommentar zum OECD-MA, Art. 5 Rz. 5).

<sup>1067</sup> VOGELANG, 305.

<sup>1068</sup> Vorne, 179 ff.

<sup>1069</sup> Ausführlicher dazu hinten, 184 ff.

<sup>1070</sup> Ausführlicher dazu hinten, 186 ff.

<sup>1071</sup> Vorne, 146.

der BEPS-Aktionspunkt 7 damit auseinander. Der am 5. Oktober 2015 veröffentlichte Schlussbericht zum BEPS-Aktionspunkt 7 sieht vor allem die Änderung von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA sowie von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA vor.<sup>1072</sup> Diese Änderungen sind in das am 18. Dezember 2018 in Kraft getretenen OECD-Musterabkommen 2017 einbezogen worden.<sup>1073</sup>

Im Schlussbericht zum BEPS-Aktionspunkt 1 wird darauf hingewiesen, dass die Anpassung von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA für die Bewältigung der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft von wesentlicher Bedeutung ist.<sup>1074</sup> Art. 5 Abs. 4 OECD-MA statuiert einen «Negativkatalog», der eine Liste von Tätigkeiten enthält, die keine Betriebsstätte begründen. Mit der im BEPS-Aktionsplan 7 vorgeschlagenen Änderung soll ausdrücklich festgelegt werden, dass sämtliche in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA aufgeführten Tätigkeiten keine Betriebsstätte bilden, wenn sie nur Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten sind. Daher soll Art. 5 Abs. 4 OECD-MA mit folgendem, zusätzlichen Absatz erweitert werden:<sup>1075</sup>

*«provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.»*

Dazu wird folglich auch der Kommentar zum OECD-MA wie folgt ergänzt:<sup>1076</sup>

*»Whether the activity carried on such a place of business has a preparatory or auxiliary character will have to be determined in the light of factors that include the overall business activity of the enterprise. Where for example, an enterprise of State R maintains in State S a very large warehouse in which a significant number of employees work for the main purpose of storing and delivering goods owned by the enterprise that the enterprise sells online to customers in State S, paragraph 4 will not apply to that warehouse since the storage and delivery ac-*

---

<sup>1072</sup> Da Art. 5 Abs. 5 OECD-MA nicht in einen engen Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft steht, wird deren Änderung nicht behandelt.

<sup>1073</sup> Das OECD-Musterabkommen 2017 wurde am 21. November 2017 von der OECD genehmigt und ist am 18. Dezember 2017 veröffentlicht worden (OECD, Tax treaties, passim).

<sup>1074</sup> OECD, Final Report – Action 1, 88; BENDLINGER, SWI 2016, 189.

<sup>1075</sup> OECD, Final Report – Action 7, 29.

<sup>1076</sup> OECD, Final Report – Action 7, 31; Rz. 62 zu Art. 5 Draft-Kommentar 2017 zum OECD-MA.



*tivities that are performed through that warehouse, being essential part of the enterprise's sale/distribution business, do not have a preparatory or auxiliary character.»*

Nach der noch geltenden Fassung von Art. 5 Abs. 4 lit. a OECD-MA stellen Einrichtungen, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden, keine Betriebsstätte dar. Ob diese Tätigkeiten als vorbereitende Tätigkeiten oder als Hilfstätigkeiten zu betrachten sind, muss neu nach dem Gesamtbild bzw. nach der Gesamttätigkeit des Unternehmens gewürdigt werden.<sup>1077</sup> Im Rahmen der digitalen Wirtschaft und folglich des im Kommentar neu einbezogenen und oben geschilderten Warenlagerbeispiels führt diese Änderung dazu, dass ein grosses Warendepot eines Unternehmens, das eine wesentliche Anzahl an Personal anstellt, um die online bestellten Waren bereitzustellen bzw. zu liefern, nicht mehr unter Art. 5 Abs. 4 OECD-MA fallen kann. Die Lagerung und Auslieferung, die in diesem Warendepot durchgeführt werden, sind ein wesentlicher Teil der unternehmerischen Geschäftstätigkeit, und ausserdem stellt das Warendepot ein wichtiges Wirtschaftsgut für das Unternehmen dar.<sup>1078</sup>

Art. 5 Abs. 4 OECD-MA soll ausserdem mit der Aufnahme von Art. 5 Abs. 4.1 OECD-MA (sog. «*anti-fragmentation rule*») ergänzt werden. Ziel dieser Norm ist die Verhinderung der künstlichen Aufspaltung der Geschäftstätigkeiten verbundener Unternehmen, die in demselben Staat an demselben oder an mehreren Orten Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten ausüben, die aber tatsächlich diese Eigenart nicht mehr besitzen.<sup>1079</sup> Die Anwendung dieser Norm wird u.a. mit folgendem Beispiel erklärt:<sup>1080</sup>

*«RCO, a bank resident of State R, has a number of branches in State S which constitute permanent establishments. It also has a separate office in State S*

---

<sup>1077</sup> BENDLINGER, SWI 2017, 454; BENDLINGER, SWI 2016, 190; ausführlicher dazu auch MARANTELLI, ZBJV 2018, 96 ff.

<sup>1078</sup> BENDLINGER, SWI 2016, 190 f.; ausführlicher dazu auch MARANTELLI, ZBJV 2018, 96 ff.

<sup>1079</sup> Zum Ganzen OECD, MA 2017, 139 ff.; dazu auch OECD, Final Report – Action 7, 39 f.; OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 7.

<sup>1080</sup> OECD, MA 2017, 140.

*where a few employees verify information provided by clients that have made loan applications at these different branches. The results of the verifications done by the employees are forwarded to the headquarters of RCO in State R where other employees analyse the information included in the loan applications and provide reports to the branches where the decisions to grant the loans are made. In that case, the exceptions of paragraph 4 will not apply to the office because another place (i.e. any of the other branches where the loan applications are made) constitutes a permanent establishment of RCO in State S and the business activities carried on by RCO at the office and at the relevant branch constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation (i.e. providing loans to clients in State S).»*

## **2.2 Anpassung des Betriebsstättenbegriffs durch das Multilaterale Abkommen der OECD**

Die Anpassung des Betriebsstättenbegriffs stellt auch einen wichtigen Bestandteil des multilateralen Abkommens der OECD dar. Durch die Art. 12, 13, 14 und 15 MLI sollen die Vorschläge des BEPS-Aktionspunktes 7 zur Verhinderung der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten in die einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen umgesetzt werden.<sup>1081</sup> In Bezug auf die digitale Wirtschaft ist die Anpassung von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA von wesentlicher Bedeutung.<sup>1082</sup> Die Vorbehaltsregelungen für den «Negativkatalog» von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA können in Art. 13 Abs. 2 MLI gefunden werden. Das MLI räumt den Staaten die Möglichkeit ein, sich zwischen Art. 13 Abs. 2 – Option A und Art. 13 Abs. 2 – Option B zu entscheiden oder keine der beiden Alternativen zu übernehmen.<sup>1083</sup>

Option A bezieht sich auf die im BEPS-Aktionspunkt 7 vorgeschlagene Änderung von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA.<sup>1084</sup> Sollten sich die Staaten für Art. 13 Abs. 2 – Option A ent-

---

<sup>1081</sup> BENDLINGER, RdW 2017, 360.

<sup>1082</sup> Dazu vorne, 179 ff.

<sup>1083</sup> OECD, MLI-Statement, 42; BENDLINGER, RdW 2017, 362.

<sup>1084</sup> Option A lautet wie folgt: «4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term «permanent establishment» shall be deemed not to include: a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise; b)

scheiden, dann werden die in Art. 5 Abs. 4 lit. a-d OECD-MA aufgelisteten Tätigkeiten nicht in Betriebsstätten erbracht, wenn sie nach dem Gesamtbild bzw. nach der Gesamttätigkeit des Unternehmens vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen.<sup>1085</sup>

Dagegen bezieht sich Art. 13 Abs. 2 – Option B auf den in Rz. 78 zu Art. 5 Draft-Kommentar 2017 zum OECD-MA enthaltenen Vorschlag.<sup>1086</sup> Sollten sich die Staaten für Art. 13 Abs. 2 – Option B entscheiden, dann können die in Art. 5 Abs. 4 lit. a-d OECD-MA aufgelisteten Aktivitäten von diesen Staaten in den entsprechenden DBA behalten werden, unabhängig davon, ob diese Tätigkeiten vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen.<sup>1087</sup>

---

*the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery; c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise; d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise; e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity; f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.»* Dabei handelt es sich um die Änderung von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA, die sich auf Seite 28 f. des Schlussberichts zum BEPS-Aktionspunkt 7 befindet (OECD, MLI-Statement, 42).

<sup>1085</sup> OECD, MLI-Statement, 42 f.; BENDLINGER, RdW 2017, 363.

<sup>1086</sup> Option B lautet wie folgt: «4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term «permanent establishment» shall be deemed not to include: a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise; b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery; c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise; d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise; e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any activity not listed in subparagraphs a) to d), provided that this activity has a preparatory or auxiliary character, or f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.» Wie bei Option A handelt es sich auch in diesem Fall um die Änderung von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA, die sich auf Seite 28 f. des Schlussberichts zum BEPS-Aktionspunkt 7 befindet (OECD, MLI-Statement, 42).

<sup>1087</sup> OECD, MLI-Statement, 43; BENDLINGER, RdW 2017, 363.

Es darf schliesslich nicht übersehen werden, dass wie Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2017 auch Art. 13 MLI mit einer «*anti-fragmentation rule*» in Abs. 4 ergänzt wird.<sup>1088</sup>

### 3. Der COLLIN & COLIN-Bericht

Am 18. Januar 2013 hat Frankreich den sog. COLLIN & COLIN-Bericht zu den Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft veröffentlicht. Die Daten bilden den Kerngehalt des Berichts und werden als «Blut der digitalen Wirtschaft» bezeichnet.<sup>1089</sup> Es wird davon ausgegangen, dass die Daten sowie deren Sammlung, Speicherung, Verarbeitung und Analyse den Rohstoff der digitalen Wirtschaft bilden.<sup>1090</sup> Als Folge dessen wird ein neuer Betriebsstättenbegriff vorgeschlagen, der sich auf die Daten bezieht und nur die digitale Wirtschaft betreffen soll.<sup>1091</sup> Der COLLIN & COLIN-Bericht empfiehlt weiter die Verwendung der Daten als Steuerbemessungsgrundlage.<sup>1092</sup> Obwohl der COLLIN & COLIN-Bericht angeregte Diskussionen ausgelöst hat, ist er in den französischen parlamentarischen Beratungen (fast) unberücksichtigt geblieben.<sup>1093</sup> Ausserdem wurde der Bericht auch von der EU-Kommission nicht begrüsst.<sup>1094, 1095</sup>

---

<sup>1088</sup> OECD, MLI-Statement, 44; BENDLINGER, RdW 2017, 363.

<sup>1089</sup> COLLIN/COLIN, 34 ff.

<sup>1090</sup> COLLIN/COLIN, Synthèse 2 und Report 5 ff.; GAOUA, EU Taxn. 2014, 10.

<sup>1091</sup> COLLIN/COLIN, 113 ff.; GAOUA, EU Taxn. 2014, 12.

<sup>1092</sup> COLLIN/COLIN, 121 ff.

<sup>1093</sup> POPA, EU Taxn. 2016, 39.

<sup>1094</sup> Die EU-Kommission führt folgendes auf: «*There is no convincing argument why the collection of data via electronic means in a country should in itself create a taxable presence in that country*» (FRANCE STRATÉGIE, 31).

<sup>1095</sup> Am 9. März 2015 hat France Stratégie einen Bericht zu den Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft veröffentlicht. Dabei handelt es sich um den sog. «*Taxation and the digital economy: A survey of theoretical models*» Der Bericht bezieht sich auf den BEPS-Aktionspunkt 1 und sieht verschiedene Lösungsmassnahmen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft vor. Dazu zählt u.a. die Einführung einer Steuer auf das im Staat der jeweiligen Steuerbehörde erwirtschaftete Einkommen. Dazu wird auch die Einführung einer Steuer auf der Basis von bestimmten Kriterien (wie der Nutzeranzahl, dem Datenzufluss oder der Anzahl angezeigter Werbung) vorgesehen. Wie im COLLIN & COLIN-Bericht sind die Lösungsvorschläge

Nach dem COLLIN & COLIN-Bericht stellen im Bereich der digitalen Wirtschaft die Daten einen optimalen Indikator der Leistungsfähigkeit eines digitalisierten Unternehmens dar. Die sog. Analyse-Tools seien darauf gerichtet, die Internetpräsenz der Unternehmen auszuweiten. Diese Werkzeuge erheben alle notwendigen Informationen über die Online-Aktivitäten einer bestimmten Website, wie z.B. die Zahl der Nutzer, die diese Internetplattform besuchen oder die Produkte, die am meistens verkauft und/oder heruntergeladen werden.<sup>1096</sup> Die Erhebung und Auswertung dieser Daten führe zur Anpassung und Optimierung der Webseite bzw. des jeweiligen Angebots an die Bedürfnisse der Nutzer und folglich auch zum Erfolg des betroffenen Unternehmens.<sup>1097</sup>

Aus dieser Sachlage ergibt sich das Phänomen des sog. «*travail gratuit*» oder «*free labour*».<sup>1098</sup> Mit der Lieferung ihrer Daten wirken die Nutzer an den Geschäftstätigkeiten eines Unternehmens mit, ohne sich dessen bewusst zu sein und folglich ohne dafür ein entsprechendes Entgelt zu erhalten.<sup>1099</sup> Die Nutzer üben zwei Funktionen aus: Sie gelten als Verbraucher und als Hersteller der jeweiligen Leistung. Daraus folgt eine zunehmende Verschmelzung zwischen Produktions- und Konsumsphäre. Von erheblicher Bedeutung sei jedoch – so die Argumentation – die Tatsache, dass die Nutzer unentgeltlich zum Wachstum und Gewinnerfolg eines Unternehmens beitragen.<sup>1100</sup> Aus steuerrechtlicher Sicht sei das «*free labour*» mit einer Reihe von negativen Auswirkungen verbunden. Die online tätigen Unternehmen unterlägen keiner Besteuerung in demjenigen Staat, aus dem das «*free labour*» der Nutzer herkomme. Hinzu komme, dass hinter der unfreiwillig sowie unentgeltlich geleisteten Arbeit hohe Aufwandkosten für den Ansässigkeitsstaat der Nutzer steckten. Dazu zählen

---

des Berichts der FRANCE STRATÉGIE kaum berücksichtigt worden (Zum Ganzen FRANCE STRATÉGIE, passim; POPA, EU Taxn. 2016, 39 f.).

<sup>1096</sup> Eines des bekanntesten Analyse-Tools ist Google-Analytics, abrufbar unter: <[https://www.google.ch/intl/de\\_ALL/analytics/learn/index.html](https://www.google.ch/intl/de_ALL/analytics/learn/index.html)>, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

<sup>1097</sup> COLLIN/COLIN, 5 ff. und insb. 33 ff. mit verschiedenen Beispielen; siehe auch WULF, Der Betrieb 2017, 111.

<sup>1098</sup> COLLIN/COLIN, 49.

<sup>1099</sup> COLLIN/COLIN, 49.

<sup>1100</sup> COLLIN/COLIN, 49.

bspw. die vom Staat zur Verfügung gestellten Infrastrukturen, die öffentlichen Ausgaben für die Ausbildung oder diejenigen für die soziale Sicherheit der Nutzer.<sup>1101</sup> Der Bericht kommt zum Ergebnis, dass die online tätigen Unternehmen zur Deckung der öffentlichen Ausgaben des Ansässigkeitsstaats der Nutzer beitragen sollen und schlägt folglich die Einführung einer digitalen Betriebsstätte vor, die sich auf die Daten der Nutzer beziehe.<sup>1102</sup> Eine digitale Betriebsstätte liege dann im Ansässigkeitsstaat der Nutzer vor, wenn ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit gestützt auf die von den ansässigen Nutzern gelieferten Daten ausübe.<sup>1103</sup>

#### 4. HONGLER und PISTONE: «A New PE Nexus»

In ihrer Arbeit entwerfen HONGLER und PISTONE einen neuen Betriebsstättenbegriff, der dem Quellenstaat ermögliche, seine Steuerhoheit im Rahmen der Besteuerung der Unternehmensgewinne zu bewahren.<sup>1104</sup> Der vorgeschlagene neue Betriebsstättenbegriff basiere auf dem Anknüpfungspunkt der digitalen Präsenz. Der von HONGLER und PISTONE entwickelte Betriebsstättenbegriff weicht von der Voraussetzung des dauerhaften Bezugs zur Erdoberfläche ab und kommt den Eigenschaften der digitalen Wirtschaft nach.<sup>1105</sup> Des Weiteren widerspiegelt der Gedankengang, der diesem neuen Konzept von Betriebsstätte zugrunde liegt, das Quellenprinzip sowie die Äquivalenztheorie.<sup>1106</sup> Nach HONGLER und PISTONE seien das an die Merkmale der digitalen Wirtschaft angepasste Quellenprinzip und die Äquivalenztheorie eine optimale theoretische Grundlage, um die Entstehung einer digitalen Betriebsstätte zu rechtfertigen.<sup>1107</sup> Das an die Merkmale der digitalen Wirtschaft angepasste Quellenprinzip lege

---

<sup>1101</sup> COLLIN/COLIN, 49.

<sup>1102</sup> COLLIN/COLIN, 49; ausführlicher zum Vorschlag siehe Report, 113 ff.

<sup>1103</sup> «[...] a company that provides a service in a country by using data collected through regular and systematic monitoring of users in that country be deemed to have a virtual permanent establishment there» (COLLIN/COLIN, 115).

<sup>1104</sup> HONGLER/PISTONE, 2 und 15 f.

<sup>1105</sup> HONGLER/PISTONE, 10 und 14.

<sup>1106</sup> HONGLER/PISTONE, 2 f. Ausführlicher zum Quellenprinzip und Äquivalenztheorie siehe vorne, 114 ff. und 69 ff.

<sup>1107</sup> HONGLER/PISTONE, 19.

als Quelle sämtliche Staaten fest, in denen die Wertschöpfung stattfindet, unabhängig davon, ob es sich um den Angebotsstaat oder um den Nachfragestaat handelt.<sup>1108</sup> Hinsichtlich der Äquivalenztheorie werde angenommen, dass wie die herkömmlichen Unternehmen auch die Unternehmen, die keine physische Präsenz in einem Staat haben, von den durch den jeweiligen Staat gewährten Vorteilen profitierten.<sup>1109</sup> Um einen einwandfreien Betriebsablauf solcher Unternehmen sicherzustellen, seien in der Tat die Energieversorgung, die Abfallverwertung, das Vorliegen von Infrastrukturen, der Schutz der Immaterialgüterrechte, die Zwangsvollstreckung und eine stabile Rechtsordnung unerlässlich.<sup>1110</sup> Der von HONGLER und PISTONE vorgeschlagene Betriebsstättenbegriff entspräche somit den Prinzipien von Ottawa.<sup>1111</sup>

HONGLER und PISTONE schlagen mithin die Einführung eines neuen Art. 5 Abs. 8 OECD-MA vor, der wie folgt lauten sollte:<sup>1112</sup>

*«If an enterprise resident in one Contracting State provides access to (or offers) an electronic application, database, online marketplace, storage room or offers advertising services on a website or in an electronic application used by more than 1,000 individual users per month domiciled in the other Contracting State, such enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if the total amount of revenue of the enterprise due to the aforementioned services in the other Contracting State exceeds XXX (EUR, USD, GBP, CNY, CHF, etc.) per annum.»*

Wie bei der im Schlussbericht zum BEPS-Aktionspunkt 1 vorgeschlagenen neuen sinnvollen Anknüpfung in Form einer wesentlichen digitalen Präsenz<sup>1113</sup> werfe auch der Betriebsstättenbegriff von HONGLER und PISTONE die Frage der Gewinnzurechnung auf.<sup>1114</sup> Da weder die Verrechnungspreisleitlinien noch die Gewinnzuordnungsregeln

---

<sup>1108</sup> HONGLER/PISTONE, 19.

<sup>1109</sup> HONGLER/PISTONE, 19.

<sup>1110</sup> HONGLER/PISTONE, 22.

<sup>1111</sup> HONGLER/PISTONE, 41 ff. Zu den Prinzipien von Ottawa vorne, 147 ff.

<sup>1112</sup> HONGLER/PISTONE, 3 und 25.

<sup>1113</sup> Vorne, 153 f.

<sup>1114</sup> HONGLER/PISTONE, 32 ff.

auf Basis der Funktionsanalyse und des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die digitale Wirtschaft anwendbar seien,<sup>1115</sup> werde die Anwendung einer modifizierten Gewinnaufteilungsmethode (sog. «*modified profit split method*») vorgeschlagen.<sup>1116</sup> Es wird geltend gemacht, dass ein wesentlicher Teil der Wertschöpfung der digitalen Leistungen im Marktstaat geschaffen werde. Aus diesem Grund solle ein Teil des Gesamtgewinns eines online tätigen Unternehmens den Marktstaaten zugeteilt werden. Der Umfang der Gewinnzuteilung solle anhand wirtschaftlicher Prinzipien bestimmt werden. Im Aufsatz von HONGLER und PISTONE werde ein Drittel des Gesamtgewinns, den ein online tätiges Unternehmen in den Marktstaaten erwirtschaftet hat, als massgebende Grösse vorgeschlagen. Die Marktstaaten könnten daher ein Drittel des Gesamtgewinnes untereinander aufteilen. Die übrigen zwei Drittel würden dagegen nach den geltenden Verrechnungspreisleitlinien zugeteilt.<sup>1117</sup> Obwohl die von HONGLER und PISTONE vorgeschlagene Gewinnzuteilung mit praktischen Schwierigkeiten verbunden sei, stelle sie eine mögliche Lösung dar, um eine globale Besteuerung der digitalen Wirtschaft zu ermöglichen.<sup>1118</sup>

Neben der Gewinnzuteilungsmethode setzten HONGLER und PISTONE sich mit anderen Umsetzungsfragen auseinander. Dazu zählen bspw. die Frage zur Bestimmung der steuerpflichtigen Person oder diejenige nach dem Verhältnis zwischen der digitalen Betriebsstätte und den (inter-)nationalen Steuerrechtsordnungen. Allerdings machen HONGLER und PISTONE deutlich, dass all diese Fragen noch eine vertiefte Analyse bzw. Bewertung benötigen.<sup>1119</sup>

---

<sup>1115</sup> Für die Begründung der Nichtanwendbarkeit dieser Methoden vorne, 154 f.

<sup>1116</sup> HONGLER/PISTONE, 33.

<sup>1117</sup> HONGLER/PISTONE, 34 f.

<sup>1118</sup> HONGLER/PISTONE, 37.

<sup>1119</sup> HONGLER/PISTONE, 37 ff.



### **III. Die Anpassung der Verrechnungspreisleitlinien**

#### **1. Überblick**

Im Bereich der Verrechnungspreise stellt der Fremdvergleichsgrundsatz die massgebende Grundlage für Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen sowie für die internationale Gewinnabgrenzung dar.<sup>1120</sup> Der Fremdvergleichsgrundsatz widerspiegelt jedoch eine wirtschaftliche Welt, in der noch die Erbringung von physischen Leistungen im Vordergrund steht und in der die Fremdpreise für solche Leistungen ohne grosse Schwierigkeiten zu ermitteln sind.<sup>1121</sup> Die Fortschritte der IKT sowie die stärkeren Verflechtungen zwischen verbundenen Unternehmen haben die Ermittlung der Fremdpreise erschwert. Es lässt sich weiter beobachten, dass eine Feststellung und Bewertung der einzelnen Leistungsbeiträge kaum möglich ist. Daraus ergibt sich, dass sich die herkömmlichen Vorgehensweisen zur Verrechnungspreisermittlung auf die neuen Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft nicht mehr adäquat anwenden lassen.<sup>1122</sup>

Als Folge dessen wird vorgeschlagen, die Verrechnungspreisleitlinien an die Innovationen und Fortschritte der IKT und somit an die unaufhaltsame Verbreitung der digitalen Wirtschaft anzupassen. Wie bereits erwähnt, soll die in den BEPS-Aktionspunkten 8, 9 und 10 vorgeschlagene Revision der Verrechnungspreisleitlinien zur Bewältigung der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft dienen. Ziel der Revision ist eine bessere Übereinstimmung zwischen den Verrechnungspreisergebnissen und der Wertschöpfung.<sup>1123</sup> Aus wissenschaftlicher Sicht schlagen OLBERT und SPENGEL die Einführung eines zusätzlichen Kapitels in den Verrechnungspreisleitlinien zur Regulierung der digitalen Wirtschaft und deren Geschäfte vor.

---

<sup>1120</sup> DITZ, in: Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise, Rz. 6.612; EISENRING, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 9 N 1 und 10; OECD, Verrechnungspreise, Rz. 1.1.

<sup>1121</sup> DITZ, in: Wassermeyer/Bauhoff, Verrechnungspreise, Rz. 6.612.

<sup>1122</sup> DITZ, in: Wassermeyer/Bauhoff, Verrechnungspreise, Rz. 6.612.

<sup>1123</sup> Vorne, 159 f.

## 2. OLBERT und SPENGEL: Verrechnungspreisleitlinien zur digitalen Wirtschaft

Um die Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung in der Welt der digitalen Wirtschaft zu gewährleisten, schlagen OLBERT und SPENGEL die Erarbeitung von Verrechnungspreisvorschriften vor, die nur die digitale Wirtschaft umfassen sollen. Es werde die Einführung eines zusätzlichen Kapitels in die OCED-Verrechnungspreisleitlinien vorgesehen, das darauf ausgerichtet sein solle, nur das verrechnungspreisrechtliche Vorgehen mit den digitalen Geschäftsmodellen zu regeln.<sup>1124</sup> Der von OLBERT und SPENGEL vorgeschlagene Verrechnungspreisleitlinienentwurf ist in drei Teile gegliedert. Der erste Teil solle den Geltungsbereich dieser neuen Vorschriften bestimmen und eine Definition digitaler Geschäftsmodelle und insbesondere des Begriffes der Wertschöpfung geben. Der zweite Teil sei der Beschreibung der relevanten Bereiche der Funktionsanalyse im Rahmen der digitalen Wirtschaft gewidmet. Im dritten Teil würden schliesslich die dazu entsprechenden Verrechnungspreismethoden geschildert werden.<sup>1125</sup>

Nach Meinung von OLBERT und SPENGEL könne eine optimale Funktions- und Risikoanalyse nur durchgeführt werden, wenn eine konkrete Definition digitaler Geschäftsmodelle sowie des Begriffes der Wertschöpfung vorhanden sei.<sup>1126</sup> Ihrer Ansicht nach sei Wertschöpfung im Rahmen der digitalen Wirtschaft als die Erwirtschaftung von Gewinnen durch die Verwendung von Daten und Informationen (sog. Inhalte) zu verstehen.<sup>1127</sup> Der Wert werde danach dort geschaffen, wo die Inhalte erstellt werden und die entsprechenden Transaktionen Umsatz generieren.<sup>1128</sup> Hinsichtlich des Geltungsbereichs der neuen Vorschriften führen OLBERT und SPENGEL aus, dass sie auf sämtliche Unternehmen Anwendung finden sollten, die (un-)mittelbar digitale Geschäftstätigkeiten ausüben, unabhängig von ihrer Geschäftsbranche und Unternehmensgeschichte.<sup>1129</sup>

---

<sup>1124</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 18.

<sup>1125</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 19 ff.

<sup>1126</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 19.

<sup>1127</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 12.

<sup>1128</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 19.

<sup>1129</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 19.

Hinsichtlich der für die digitale Wirtschaft wesentlichen Vermögenswerte («*key assets*») zählen OLBERT und SPENGEL verschiedene Möglichkeiten auf: von IT-Infrastrukturen über Software-Anwendungen und Datenbanken.<sup>1130</sup> Für die Zwecke dieser Arbeit sind die Ausführungen zu den Daten als wesentliche Vermögenswerte von erheblicher Bedeutung. OLBERT und SPENGEL führen aus, dass die Berücksichtigung der Daten bei der Funktions- und Risikoanalyse eine optimale Lösung darstelle, um den Wert der Daten in die Besteuerung einzubeziehen. Sie sind der Ansicht, dass dieser Vorschlag besser sei als diejenigen, die die Besteuerung der Datenverwendung vorsehen.<sup>1131</sup>

Hinsichtlich der wahrgenommenen Funktionen («*core activities*») beziehen OLBERT und SPENGEL sich zuerst auf die Arbeit von TAVARES und OWENS.<sup>1132,1133</sup> TAVARES und OWENS vertreten die Meinung, dass das Humankapital als ein wissensbasiertes Vermögen gelte, das weiterhin einen der massgebenden Wertschöpfungstreiber der unternehmerischen Geschäftstätigkeiten darstelle. Ihrer Ansicht nach solle dies somit ein relevanter Bereich der Funktionsanalyse sein.<sup>1134</sup> Des Weiteren werde die Tatsache betont, dass sich die digitalen Geschäfte bzw. die digitalen Geschäftstätigkeiten immer mehr durch ihre Kundenorientierung kennzeichnen liessen. Infolgedessen solle auch diese Eigenschaft als wahrgenommene Funktionen berücksichtigt werden.<sup>1135</sup> Neben dem Humankapital und der Kundenorientierung zählen OLBERT und SPENGEL schliesslich die Erstellung und Bereitstellung der digitalen Inhalte als wahrgenommene Funktion auf.<sup>1136</sup>

Hinsichtlich der anwendbaren Verrechnungspreismethode verweisen OLBERT und SPENGEL auf die Ausführungen über die immateriellen Wirtschaftsgüter.<sup>1137</sup> Es sei allgemein anerkannt, dass sich die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsme-

---

<sup>1130</sup> Ausführlicher dazu OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 19 f.

<sup>1131</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 20.

<sup>1132</sup> TAVARES/OWENS, Bull. Int. Tax. 2015, 322 ff.

<sup>1133</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 19.

<sup>1134</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 19; TAVARES/OWENS, Bull. Int. Tax. 2015, 322.

<sup>1135</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 21 f.

<sup>1136</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 22.

<sup>1137</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 22.

thode<sup>1138</sup> für diejenigen Transaktionen eignet, bei denen die betroffenen Parteien wahrgenommene Funktionen ausüben und wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter in den Wertschöpfungsvorgang einbringen.<sup>1139</sup> Die digitale Wirtschaft lasse sich durch die steigende Bedeutung der immateriellen Wirtschaftsgüter, integrierte Wertschöpfungsketten und moderne Transaktionsformen kennzeichnen, die die Anwendung der herkömmlichen Verrechnungspreismethode nicht ermöglichten.<sup>1140</sup> Gestützt auf diesen Gedankengang führen OLBERT und SPENGEL aus, dass die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode auch auf die digitalen Geschäftsmodelle angewendet werden könne.<sup>1141</sup>

## **IV. Die Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen**

### **1. Überblick**

Neben dem Schlussbericht zum BEPS-Aktionsplan 1 hat sich auch die Lehre mit der Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen beschäftigt. Als der aktuellste und innovativste Forschungsbeitrag zum Thema kann die Arbeit von BRAUNER und BAEZ erwähnt werden.<sup>1142</sup>

---

<sup>1138</sup> Auch «*profit split method – PSM*» genannt. Bei dieser Methode handelt es sich um eine transaktionsbezogene Gewinnmethode. Durch diese Methode wird der erzielte Gewinn ermittelt, die verbundene Unternehmen gemeinsam aus einem Geschäftsvorfall erzielt haben. Dieser Gewinn wird weiterhin proportional zu dem Wert der Beiträge der beteiligten Unternehmen zum Gesamterfolg aufgeteilt (OECD, Verrechnungspreise, Rz. 2.4; EISENRING, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 9 N 30; SCHAUMBURG, Rz. 18.140).

<sup>1139</sup> EIGELSHOVEN, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 9 Rz. 87; EISENRING, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 9 N 30; OECD, Verrechnungspreise, Rz. 2.109.

<sup>1140</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 22.

<sup>1141</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 22.

<sup>1142</sup> BRAUNER/BAEZ, *passim*.

## 2. BRAUNER und BAEZ: Quellensteuer auf digitale Transaktionen

BRAUNER und BAEZ beziehen ihre Auffassung aus der Tatsache, dass die digitale Wirtschaft die Entstehung der sog. weissen Einkünfte<sup>1143</sup> auslöse.<sup>1144</sup> Die Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen solle dazu führen, die nicht versteuerten, weissen Einkünfte in die Besteuerung einzubeziehen und ferner auch eine bessere Verteilung der Steuereinnahmen im Quellenstaat zu fördern.<sup>1145</sup> Neben der «*Nexus-Based-Methode*»<sup>1146</sup> könne die Quellensteuer auf digitale Transaktionen als eine zusätzliche Möglichkeit zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft betrachtet werden. BRAUNER und BAEZ sind der Meinung, dass die von ihnen vorgeschlagene Lösung einen praktikablen Weg darstelle, um sowohl die Steuererhebung als auch die Besteuerung an der Quelle zu ermöglichen.<sup>1147</sup>

Sie schlagen die Einführung einer weltweit einheitlichen Quellensteuer in Höhe von 10 % auf mit digitalen Transaktionen im Zusammenhang stehende Zahlungen vor, die ein Käufer an einen nicht-ansässigen Verkäufer entrichtet habe und die zur Minderung der Bemessungsgrundlage führten und daher «*base eroding*» sein könnten.<sup>1148</sup> Von der Quellensteuer werden diejenige Zahlungen befreit, die nicht im Zusammenhang mit digitalen Transaktionen stehen. Solche Zahlungen werden auf Nettoertragsbasis im Quellenstaat besteuert. Zahlungen an nicht angemeldete Zahlungsempfänger werden dagegen einer Quellensteuer in Höhe von 15 % unterliegen. Dabei handele es

---

<sup>1143</sup> Der Begriff der weissen Einkünfte ist im Jahr 2011 von KLEINBARD, Fla. Tax. Rev. 2011, 700 ff. entwickelt worden. Auf Englisch wird von «*stateless income*» gesprochen. Bei den weissen Einkünften handelt es sich um jene Einkünfte, die beim Vorliegen eines grenzüberschreitenden Sachverhaltes der Besteuerung in keinem der betroffenen Staaten unterliegen, auch wenn sie bei einem vergleichbaren inländischen Sachverhalt besteuert würden (KLEINBARD, Fla. Tax. Rev. 2011, 701).

<sup>1144</sup> BRAUNER/BAEZ, 2 und 4.

<sup>1145</sup> BRAUNER/BAEZ, 2 und 4.

<sup>1146</sup> Befürworter dieser Methode sind bspw. HONGLER und PISTONE vorne, 186 ff.

<sup>1147</sup> BRAUNER/BAEZ, 6 f.

<sup>1148</sup> BRAUNER/BAEZ, 2; dazu auch KOFLER/MAYR/SCHLAGER, BB 2017, 1816.

sich nicht um eine endgültige Steuer; diese kann somit auf Antrag teilweise zurückerstattet werden.<sup>1149</sup>

Da die B2B-Transaktionen die meistverbreiteten Transaktionen der digitalen Wirtschaft darstellen und da sie Hauptursache für die Aushöhlung der Steuerbasis seien,<sup>1150</sup> wird vorgeschlagen, die Quellensteuer auf digitale Transaktionen nur auf B2B-Geschäfte einzuführen.<sup>1151</sup> BRAUNER und BAEZ sind der Meinung, dass B2C-Geschäfte der Quellensteuer nicht unterliegen müssten, denn die privaten Kunden haben weder Erfahrung noch Anreiz, die Quellensteuer für die nicht-ansässigen Unternehmen einzubehalten und abzuführen.<sup>1152</sup> Hinzu kommt, dass die Erhebung kleiner Quellensteuerbeträge von einer Vielzahl privater Kunden gegen das steuerrechtliche Prinzip der Effizienz verstossen werde.<sup>1153</sup> Solche Geschäfte bewirkten schliesslich keine Minderung der Bemessungsgrundlage und können nicht als *«base eroding»* wirken.<sup>1154</sup> Allerdings erwähnen BRAUNER und BAEZ die Möglichkeit,<sup>1155</sup> die Quellensteuer auch auf B2C-Geschäfte auszudehnen, falls die betroffene Steuerhoheit eine solche Steuererhebung für unbedingt erforderlich halte.<sup>1156</sup> Zu beachten sei schliesslich, dass die C2C-Geschäfte von dieser Besteuerungsmethode ausgeschlossen sind.<sup>1157</sup> Sollte die Quellensteuer auf digitale Transaktionen anstelle der *«Nexus-Based-Methode»* gewählt und somit umgesetzt werden, dann schlagen BAEZ und BRAUNER die Einführung eines neuen Absatzes 4 von Art. 7 OECD-MA vor, der wie folgt lauten solle:<sup>1158</sup>

---

<sup>1149</sup> Zum Ganzen BRAUNER/BAEZ, 2.

<sup>1150</sup> BRAUNER/BAEZ, 3 und 12.

<sup>1151</sup> BRAUNER/BAEZ, 3 und 12.

<sup>1152</sup> BRAUNER/BAEZ, 3 und 12; dazu auch KOFLER/MAYR/SCHLAGER, BB 2017, 1816; Diese Kritik wird auch gegenüber dem Lösungsvorschlag der OECD zur Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen vorgebracht (dazu vorne, 155 f.).

<sup>1153</sup> BRAUNER/BAEZ, 3 und 12; dazu auch KOFLER/MAYR/SCHLAGER, BB 2017, 1816.

<sup>1154</sup> BRAUNER/BAEZ, 3 und 12.

<sup>1155</sup> BRAUNER/BAEZ, 16 ff.

<sup>1156</sup> BRAUNER/BAEZ, 13.

<sup>1157</sup> BRAUNER/BAEZ, 3 und 18 f.

<sup>1158</sup> BRAUNER/BAEZ, 23.

*«Payments made by an enterprise of a Contracting State or by a permanent establishment situated in a Contracting State may be taxed in that State. The tax so charged shall not exceed:*

*(a) 10 per cent of the gross amount of the payments if the payee is an enterprise of the other Contracting State or a permanent establishment situated therein duly registered with the first-mentioned Contracting State for the purposes of this paragraph; and*

*(b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases.*

*The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this tax, including specified exemptions for non-base eroding and other similar payments.»*

Die entsprechenden Anpassungen von Art. 7 OECD-MA und vom OECD-Musterabkommen sollen in den Kommentar aufgenommen werden.

BRAUNER und BAEZ machen ferner deutlich, dass die von ihnen vorgeschlagene Besteuerungsmethode nicht perfekt sei. Sie könne jedoch eine Alternative zur «Nexus-Based-Methode» sein. Vorausgesetzt werde allerdings das Vorliegen eines effektiven und effizienten Anmeldungs- und Erkennungssystems, das nur durch eine internationale Mitwirkung erreicht werden könne.<sup>1159</sup> Es sei schliesslich auch erforderlich, die Entwicklungen dieser Besteuerungsmethode zu überwachen und falls notwendig, entsprechende Verbesserung durchzuführen.<sup>1160</sup>

## **V. Vorgeschlagene Lösungen ausgewählter Staaten**

### **1. Überblick**

Wie oben erwähnt, empfiehlt die OECD die Umsetzung keiner der im Schlussbericht zum Aktionspunkt 1 vorgeschlagenen Lösungen. Sie belässt jedoch den Staaten die Freiheit, diese Massnahmen entweder in ihre innerstaatlichen Steuersysteme oder in

---

<sup>1159</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ, 9.

<sup>1160</sup> BRAUNER/BAEZ, 3.

ihre DBA aufzunehmen.<sup>1161</sup> Verschiedene Staaten haben dann auch damit begonnen, unilaterale Massnahmen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft zu entwerfen und in die Praxis umzusetzen. Es lässt sich beobachten, dass die von den Staaten erarbeiteten Massnahmen mehr auf die indirekte Besteuerung als auf die direkte Besteuerung der digitalen Wirtschaft gerichtet sind. Die Mehrheit der Staaten sieht die Einführung neuer mehrwertsteuerrechtlichen Vorschriften oder die Anpassung der bereits bestehenden mehrwertsteuerrechtlichen Grundsätze vor.<sup>1162</sup> Auf diese indirekten Besteuerungsmodelle wird aber nicht eingegangen, da sich diese Dissertation nur auf die direkten Besteuerungsmodelle konzentriert. Nachfolgend werden somit nur die in die Praxis umgesetzten Massnahmen zur direkten Besteuerung der digitalen Wirtschaft in alphabetischer Reihenfolge der ausgewählten Staaten geschildert und bewertet.

## 2. Grossbritannien und die «*Diverted Profits Tax*»<sup>1163</sup>

Im Vorfeld der Unterhauswahlen vom 7. Mai 2015 hat Grossbritannien zum 1. April 2015 die sog. «*Diverted Profits Tax*» (DPT) eingeführt.<sup>1164</sup> Der Gesetzentwurf<sup>1165</sup> zu dieser neuen Steuer wurde im Rahmen des «*Finance Bill 2015*»<sup>1166</sup> veröffentlicht und am 26. März 2015 durch das «*Royal Assent*»<sup>1167</sup> genehmigt.<sup>1168</sup> Bei dieser Steuer han-

---

<sup>1161</sup> Ausführlicher dazu vorne, 162 f.

<sup>1162</sup> Zur diesen Tendenz siehe u.a. EY, Global Tax, 47 ff.

<sup>1163</sup> Diese Steuer ist auch als «*Google Tax*» bekannt. Diese Bezeichnung ergibt sich aus der Tatsache, dass die «*Diverted Profits tax*» überwiegend die Unternehmen der IT-Branche betrifft. Potentiell könnte aber der Anwendungsbereich der «*Google Tax*» auf die Unternehmen sämtlicher Wirtschaftsbranchen erstreckt werden (OPPEL, IStR 2015, 333).

<sup>1164</sup> OPPEL, IStR 2015, 333.

<sup>1165</sup> Der Gesetzentwurf zum «*Diverted Profits Tax*» befindet sich im dritten Teil, Sektion 77 – 116 des «*Finance Bill 2015*».

<sup>1166</sup> Unter dem Begriff «*Bill*» wird ein Entwurf zur Einführung eines neuen oder zur Änderung eines bereits vorhandenen Gesetzes verstanden. Ausführlicher zu den UK-Bills: <<http://www.parliament.uk/about/how/laws/bills/>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

<sup>1167</sup> Dabei handelt es sich um den Begriff, der verwendet wird, um die königliche Zustimmung zu bezeichnen. Durch die königliche Zustimmung wird ein «*Bill*» zu einem «*Act of Parliament*» umgesetzt. Ausführlicher dazu: <<http://www.parliament.uk/site-information/glossary/royal-assent/>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

<sup>1168</sup> OPPEL, IStR 2015, 333.



delt es sich um eine unilaterale britische Reaktion auf die BEPS-Massnahmen.<sup>1169</sup> Die «*Diverted Profits Tax*» stellt eine eigenständige Steuer dar und ist folglich nicht als Teil der britischen Körperschaftssteuer zu betrachten.<sup>1170</sup> Gegenstand dieser Steuer sind die Gewinne, die durch «künstliche Gestaltungen» verlagert werden.<sup>1171</sup> Mit anderen Worten zielt sie auf die Besteuerung derjenigen Unternehmen, die durch «künstliche Gestaltungen» die Steuerbezahlung im Vereinigten Königreich umgehen.<sup>1172</sup> Diese Unternehmen tätigen Transaktionen oder setzen Einheiten ein, die unzureichende wirtschaftliche Substanz aufweisen.<sup>1173</sup> Hinzu kommt, dass sie ihre Aktivitäten so organisieren, dass die Entstehung einer Betriebsstätte im Grossbritannien künstlich vermieden wird.<sup>1174</sup>

### **3. Indien, die «*Equalisation Levy*»<sup>1175</sup> und die wesentliche wirtschaftliche Präsenz**

#### **1.1 Einführung**

Zur Bewältigung der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft hat Indien zwei Lösungsansätze vorgeschlagen: Die Einführung einer sog. «*Equalisation Levy*» und die Schaffung eines neuen sinnvollen Anknüpfungspunkts in Form einer wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz. In den nächsten Abschnitten werden diese Massnahmen beschrieben.

---

<sup>1169</sup> NOLTE, DStZ 2015, 363.

<sup>1170</sup> HMRC, Guidance DPT, 5.

<sup>1171</sup> OPPEL, IStR 2015, 333.

<sup>1172</sup> HMRC, Guidance DPT, 4.

<sup>1173</sup> Sog. «*entities or transactions lacking economic substance*» (HMRC, Guidance DPT, 4).

<sup>1174</sup> Sog. «*avoided PE cases*» (HMRC, Guidance DPT, 4).

<sup>1175</sup> Ausführlicher dazu siehe Committee on Taxation of E-Commerce formed by the Central Board of Direct Taxes, Department of Revenue, Ministry of Finance, Government of India, Proposal for Equalization Levy on Specified Transactions, Report of the Committee on Taxation of E-Commerce, February 2016.

## 1.2 Die «Equalisation Levy»

Indien ist der erste Staat, der eine der im Schlussbericht zum BEPS-Aktionspunkt 1 beschriebenen Massnahmen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft verwirklicht hat.<sup>1176</sup> Der im «*Finance Budget 2016-2017*» enthaltene Vorschlag zur Einführung einer Verbrauchssteuer auf digitale Transaktionen ist am 1. Juni 2016 in die Praxis umgesetzt worden.<sup>1177</sup> Diese Verbrauchssteuer stellt eine eigenständige Steuer dar und ergänzt das geltende Einkommenssteuergesetz.<sup>1178</sup> Die Verbrauchssteuer auf digitale Transaktionen in Höhe von 6% wird auf jene Gewinne erhoben, die ausländische Unternehmen aus den Onlinewerbungsdienstleistungen in Indien erzielen, ohne dort eine Betriebsstätte zu haben.<sup>1179</sup> Ferner wird die Verbrauchssteuer auf digitale Transaktionen nur dann erhoben, wenn das ausländische Unternehmen mehr als 1 Lakh (1'500 US-Dollar) Umsatz pro Finanzjahr in Indien erwirtschaftet. Die besteuerten Gewinne unterstehen keiner weiteren Besteuerung in Indien.<sup>1180</sup>

## 1.3 Die wesentliche wirtschaftliche Präsenz

Am 1. Februar 2018 hat Indien das «*Finance Budget 2018*» veröffentlicht, das u.a. die Anpassung bzw. Erweiterung des Begriffs der Geschäftsbeziehung («*business connec-*

---

<sup>1176</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 11. Den Ausgangspunkt für die Einführung der Verbrauchssteuer auf digitale Transaktionen stellte das Urteil «*Income Tax Officer vs. Right Florists Pvt. Ltd.*» vom 12. April 2013 [2013] 25 ITR (T) 639 (Kolkata Tax Tribunal) dar. Das Gericht kam zum Schluss, dass die aus den Onlinewerbedienstleistungen von Yahoo und Google erwirtschafteten Einkommen in Indien nicht steuerbar waren. Yahoo und Google hatten keine physische Präsenz in Indien und die innerstaatliche Steuerordnung verfügte über keine Norm, die die Besteuerung der technischen Leistungen sowie der Lizenzgebühren ermöglicht hätte: «*Advertisement revenues earned by non-resident digital content distributors should not be characterized either as royalty (Pinstorm Technologies Pvt. Ltd. V. ITO, TS 536 ITAT (2012) [Mum]; Yahoo India Pvt. Ltd., ITA No. 506/Mum/2008) or as fees for technical services (Income Tax Officer v. Right Florists, [2013] 25 ITR(T) 639 (Kolkata-Trib.) and should therefore not be subject to tax in India in the absence of a PE in India.*»

<sup>1177</sup> Die indische Regierung hat dazu auch das sog. «*Equalization Levy Rule (2016)*» erlassen. Dabei handelt es sich um eine Wegleitung für die korrekte Anwendung der Verbrauchssteuer auf digitale Transaktionen (PwC, 1).

<sup>1178</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 11.

<sup>1179</sup> VARANASI/NAGAPPAN, Intertax 2016, 551.

<sup>1180</sup> VARANASI/NAGAPPAN, Intertax 2016, 551.

tion in India») vorsieht. Im Grunde wird die Einführung eines neuen innerstaatlichen Anknüpfungspunkts in Form einer wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz vorgeschlagen. Diese Massnahme solle diejenigen Geschäftsmodelle umfassen, bei denen ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit in Indien ausübt, ohne dort eine physische Präsenz aufzuweisen. Die indischen Gesetzgeber haben sich auf den Schlussbericht zum BEPS-Aktionspunkt 1 und insbesondere auf die vorgeschlagene Schaffung einer neuen sinnvollen Anknüpfung in Form einer wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz bezogen und folglich festgelegt, dass eine solche Anknüpfung in Indien vorliege, wenn:<sup>1181</sup>

*«a) any transaction in respect of any goods, services, or property carried out by a non-resident in India, including the provision of download of data or software in India, if the aggregate of payments arising from such transaction or transactions during the previous year exceeds the amount as may be prescribed [und]*

*b) systematic and continuous soliciting of its business activities or engaging in interaction with such number of users as may be prescribed, in India, through digital means.»<sup>1182</sup>*

Mit anderen Worten wird das Vorliegen einer wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz in Indien anhand von den innerstaatlichen erwirtschafteten Umsätzen sowie von der Zahl der aktiven Nutzer ermittelt. Es muss jedoch beachtet werden, dass der im «Finance Budget 2018» ausgeführte Lösungsansatz Konzepte und Voraussetzungen enthält, die nicht klar definiert werden. Darüber wird auch keine Anpassung der Gewinnzuordnungsregeln an dieses neue Anknüpfungsmodell vorgesehen. Das «Finance Budget 2018» regelt nur den rechtlichen Geltungsbereich und bestimmt, dass die Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen dem innerstaatlichen Recht immer vorgehen sollen. Dies bewirkt, dass die innerstaatliche Norm der wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz nur dann zur Anwendung gelangen, wenn die Doppelbesteuerungsabkommen keine entsprechende Regel enthalten. Die Umsetzung dieses Lösungsvorschlags ist für den 1. April 2019 vorgesehen.<sup>1183</sup>

---

<sup>1181</sup> Zum Ganzen OECD, Zwischenbericht 2018, 138.

<sup>1182</sup> Hervorhebung hinzugefügt.

<sup>1183</sup> Zum Ganzen OECD, Zwischenbericht 2018, 138.

#### 4. Italien und die «Web Tax»

Am 27. Dezember 2013 hat das italienische Parlament das Haushaltsgesetz für das Jahr 2014 genehmigt.<sup>1184</sup> Dieses Haushaltsgesetz sieht u.a. die Einführung der sog. «Web Tax» vor, die zur Wiederherstellung der Steuergerechtigkeit sowie der Steuergleichheit auf dem Gebiet des Online-Handels führen soll. Bei der «Web Tax» handelt es sich nicht um eine einzige Steuer, sondern um eine Reihe von Vorschriften, die auf die Regulierung der B2B-Tätigkeiten im Rahmen der Onlinewerbung gerichtet ist.<sup>1185</sup> Vorgesehen sind insbesondere Normen betreffend die Einkommensteuer, die Mehrwertsteuer und die Verrechnungspreise.<sup>1186</sup> Die digitale Wirtschaft als Ganzes wird nur teilweise berührt, da die «Web Tax» nur Vorschriften zur Besteuerung der aus der Onlinewerbung ergebenden Einkünfte eines Unternehmens vorsieht.<sup>1187</sup>

Ursprünglich war das Inkrafttreten der «Web Tax» für den 1. Januar 2014 und dann für den 1. Juli 2014 geplant. Aufgrund der Unvereinbarkeit der vorgesehenen Vorschriften mit den internationalen steuerrechtlichen Normen ist jedoch die Umsetzung der «Web Tax» in das italienische Steuersystem unterblieben.<sup>1188</sup>

Erst im Frühling 2017 ist die Diskussion über die Einführung einer «Web Tax» wieder ausgelöst worden.<sup>1189</sup> Einer der Gründe dafür ist die zwischen Google und den italienischen Steuerbehörden abgeschlossenen Vereinbarung zur Nachzahlung der unterbliebenen Steuern für die Jahre zwischen 2002 und 2006 sowie die Jahre zwischen 2009 und 2015 in Höhe von 306 Millionen Euro.<sup>1190</sup> In der Zwischenzeit ist auch das

---

<sup>1184</sup> «*Legge di Stabilità 2014*». Legge 27 dicembre 2013, n. 147, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di Stabilità 2014), (13G00191) (GU Serie Generale n. 302 del 27-12-2013 – Suppl. Ordinario n. 87).

<sup>1185</sup> QUARANTINO, EU Taxn. 2014, 211; TOMMASINI/IASELLI, Corr. trib. 2014, 297.

<sup>1186</sup> Art. 17bis Dpr 633/1972 (Decreto IVA) in: Art. 1 comma 33 Legge di Stabilità 2014; siehe auch Art. 1 comma 177 und 178 Legge di Stabilità 2014.

<sup>1187</sup> TOMMASINI/IASELLI, Corr. trib. 2014, 297.

<sup>1188</sup> QUARANTINO, EU Taxn. 2014, 211; TOMMASINI/IASELLI, Corr. trib. 2014, 297.

<sup>1189</sup> ALLENA, EU Taxn. 2017, 304.

<sup>1190</sup> ALLENA, EU Taxn. 2017, 304.

Gesetzesdekret Nr. 50 vom 24. April 2017 vorgelegt worden.<sup>1191</sup> Mit Art. 1-bis D.L. 4 aprile 2017 no. 50 wird in Italien die sog. «Web Tax» eingeführt.<sup>1192</sup> Dabei handelt es sich jedoch nicht um eine neue Steuer, sondern um eine verfahrensrechtliche Norm, die sämtliche in Italien nicht ansässige Unternehmen betrifft. Bis zur Umsetzung des BEPS-Aktionsplans 7 soll die «Web Tax» dazu dienen, die im Betriebsstättenbegriff enthaltene Lücke betreffend das Vorliegen einer digitalen Präsenz zu füllen.<sup>1193</sup>

Art. 1-bis D.L. 4 aprile 2017 no. 50 findet Anwendung, wenn die ausländischen Unternehmen Gewinne in Höhe von mehr als 1 Milliarde Euro erzielen und durch ansässige Unternehmen oder Betriebsstätten in Italien Vermögen oder Dienstleistungen in Höhe von mehr als 50 Millionen Euro übertragen bzw. erbringen.<sup>1194</sup> Erfüllt ein ausländisches Unternehmen sämtliche Voraussetzungen, dann kann das Unternehmen die Durchführung eines Mitwirkungsverfahrens mit den italienischen Steuerbehörden beantragen (sog. «*procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata*»)<sup>1195</sup> Die italienischen Steuerbehörden überprüfen, ob das betroffene Unternehmen eine Betriebsstätte in Italien begründet. Sollte dies der Fall sein, muss das Unternehmen auf die in Italien erzielten Gewinne Steuern zahlen.<sup>1196</sup> Das Recht, die Durchführung eines Mitwirkungsverfahrens beantragen zu können, schafft den Unternehmen verschiedene Vorteile, wie bspw. eine Verminderung der steuerrechtlichen Sanktionen.<sup>1197</sup>

Zu beachten ist, dass das Gesuch für die Durchführung des Mitwirkungsverfahrens freiwillig ist, d.h., dass die Unternehmen auch darauf verzichten können. Sollten aber die italienischen Steuerbehörden herausfinden, dass das betroffene Unternehmen eine Betriebsstätte in Italien hat, dann wird das Unternehmen sanktioniert.<sup>1198</sup>

---

<sup>1191</sup> Decreto-Legge 24 aprile 2017, no. 50, Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo. (17G00063), (GU Serie Generale n.95 del 24-04-2017 - Suppl. Ordinario n. 20).

<sup>1192</sup> ALLENA, EU Taxn. 2017, 304.

<sup>1193</sup> ALLENA, EU Taxn. 2017, 304.

<sup>1194</sup> Art. 1-bis D.L. 4 aprile 2017 n. 50 Rz. 1.

<sup>1195</sup> Art. 1-bis D.L. 4 aprile 2017 n. 50 Rz. 2.

<sup>1196</sup> Art. 1-bis D.L. 4 aprile 2017 n. 50 Rz. 5.

<sup>1197</sup> Art. 1-bis D.L. 4 aprile 2017 n. 50 Rz. 6 f.

<sup>1198</sup> Art. 1-bis D.L. 4 aprile 2017 n. 50 Rz. 8.

Die «*Web Tax*» ist mit der Umsetzung des Gesetzesdekretes am 21. Juni 2017 in Kraft getreten.<sup>1199</sup>

## 5. Israel und die digitale Betriebsstätte

Am 11. April 2016 hat Israel das definitive Rundschreiben zur Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs auf die online tätigen Unternehmen veröffentlicht.<sup>1200</sup> Das Rundschreiben berücksichtigt die vorgeschlagenen Lösungen des Schlussberichts zum BEPS-Aktionsplan 1 und stellt fest, dass die herkömmlichen Kriterien zur Bestimmung des Vorliegens einer Betriebsstätte auch auf die digitale Wirtschaft angewendet werden müssen.<sup>1201</sup> Das Rundschreiben unterscheidet zwischen zwei Grundkonstellationen. Die erste Grundkonstellation betrifft die ausländischen Unternehmen, die ihren Sitz in denjenigen Staaten haben, die ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Israel abgeschlossen haben. Die zweite Grundkonstellation umfasst die Unternehmen, die ihren Sitz in einem Drittstaat haben. Hinsichtlich der ersten Konstellation kann ein ausländisches Unternehmen eine Betriebsstätte in Israel begründen, falls es eine wesentliche digitale Präsenz in Israel hat und seine Geschäftstätigkeiten dort ausübt. Dies gilt auch in dem Fall, dass das Unternehmen Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten ausübt.<sup>1202</sup> Betreffend die zweite Konstellation muss ein ausländisches Unternehmen eine steuerrechtliche Zugehörigkeit zu Israel ausweisen. Das innerstaatliche Steuerrecht bestimmt, dass eine solche Voraussetzung erfüllt ist, wenn das erwirtschaftete Einkommen aus den in Israel durchgeführten Geschäftstätigkeiten herkommt. In diesem Kontext sieht das Rundschreiben vor, diese Norm zu entwickeln und folglich auch im Rahmen der digitalen Wirtschaft anzuwenden. Unter anderem wird ferner auch die Tatsache betont, dass ein ausländisches Unternehmen, das über eine wesentliche digitale Präsenz in Israel verfügt, als ein in Israel steuerpflichtiges

---

<sup>1199</sup> Das inkraftgetretene Gesetz ist abrufbar unter: <<http://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2017/04/24/17G00063/sg>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

<sup>1200</sup> Der Rundschreibenentwurf «*Draft Circular on the Internet Activity of Foreign Companies*» wurde dagegen am 2. April 2015 veröffentlicht. Ausführlicher dazu siehe POPA, EU Taxn. 2016 und EY, Israeli 2015, passim.

<sup>1201</sup> EY, Israeli 2016, 1.

<sup>1202</sup> EY, Israeli 2016, 2.

Unternehmen betrachtet werden könnte, auch wenn es in Israel nicht physisch präsent ist.<sup>1203</sup> Eine wesentliche digitale Präsenz in Israel könnte jedoch nur dann vorliegen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden. Als eine dieser Voraussetzungen wird bspw. die Bedingung genannt, dass die Internetplattform des ausländischen Unternehmens betreffend der verwendeten Sprache und Währung dem israelischen Landesbrauch entsprechen muss.<sup>1204</sup> Um das Vorliegen einer digitalen Betriebsstätte bzw. einer steuerrechtlichen Zugehörigkeit beweisen zu können, legt schliesslich das Rundschreiben fest, dass den israelischen Steuerbehörden die Kompetenz zusteht, ausländische Unternehmen zu ihren Onlinetätigkeiten in Israel zu befragen.<sup>1205</sup>

## 6. Andere Staaten

Wie Grossbritannien hat auch Australien am 1. Januar 2016 eine «*Diverted Profits Tax*», das sog. «*Tax Integrity Multinational Anti-Avoidance Law*» eingeführt.<sup>1206</sup> Diese Steuer ist darauf ausgerichtet, schädliche Praktiken zu bekämpfen, die von ausländischen Unternehmen benutzt werden, die einen grossen Umsatz in Australien ausweisen, aber keiner oder einer niedrigen Besteuerung unterstehen.<sup>1207</sup> Ziel dieser Steuer ist es zu gewährleisten, dass die multinationalen Unternehmen der Besteuerung an demjenigen Ort unterliegen, in dem sie ihre Gewinne erwirtschaftet haben.<sup>1208</sup> Im Gegensatz zur britischen «*Diverted Profits Tax*» enthält die australische Steuer keinen direkten Bezug zu den digitalen Geschäftstätigkeiten eines Unternehmens.<sup>1209</sup> Die «*Tax Integrity Multinational Anti-Avoidance Law*» betrifft dreissig multinationale

---

<sup>1203</sup> EY, Israeli, 2016, 2.

<sup>1204</sup> EY, Israeli, 2016, 2.

<sup>1205</sup> EY, Israeli 2016, 2.

<sup>1206</sup> BUTLER/DANBY, ITPJ 2015, 349; OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 10.

<sup>1207</sup> BUTLER/DANBY, ITPJ 2015, 349.

<sup>1208</sup> «*The Government is committed to the two year G20/OECD BEPS project which aims to restore fairness in the international tax system and ensures that entities pay tax where they have earned their profits*» (Exposure Draft Explanatory Material, Tax Law Amendment (Tax Integrity Multinational Anti-Avoidance Law) Bill 2015, para. 1.7).

<sup>1209</sup> BUTLER/DANBY, ITPJ 2015, 349; OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 10.

Unternehmen, die überwiegend IT-Firmen sind und ihre Leistungen in Australien anbieten sowie verkaufen, ohne allerdings dort eine Betriebsstätte zu haben.<sup>1210</sup>

Weiter erhebt Ungarn seit dem 15. August 2014 eine Zusatzsteuer auf den Medienbereich.<sup>1211</sup> Von dieser Steuer sind auch die digitale Wirtschaft und insbesondere die Onlinewerbung betroffen.<sup>1212</sup> Diese Zusatzsteuer wird in Höhe von 5 % auf den Netoumsatz aus der (Online-)Werbung erhoben.<sup>1213</sup>

Schliesslich haben Luxemburg<sup>1214</sup> und die Niederlande<sup>1215</sup> festgestellt, dass die digitale Wirtschaft als Teil der herkömmlichen Wirtschaft zu betrachten ist. Beide Staaten haben jedoch weder ein Vorgehen noch eine Lösung zu den Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft vorgeschlagen. Sie warten die Umsetzung sowie die Auswirkungen der BEPS-Massnahmen in den anderen Staaten ab.<sup>1216</sup>

---

<sup>1210</sup> Siehe dazu auch die Stellungnahme der australischen Regierung «*Closing the Digital Loophole*», passim; BUTLER/DANBY, ITPJ 2015, 349; OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 10.

<sup>1211</sup> POPA, EU Taxn. 2016, 40.

<sup>1212</sup> OLBERT/SPENGEL, WTJ 2017, 11; TORMA/BURJÁN, Hungary – Corporate Taxation, para. 2.3.10

<sup>1213</sup> TORMA/BURJÁN, Hungary – Corporate Taxation, para. 2.3.10.

<sup>1214</sup> Im März 2015 hat die Regierung von Luxemburg den Bericht «*Luxemburg key messages on the Digital Single Market*» veröffentlicht. Luxemburg schlägt vor, dass sich die Besteuerung der digitalen Wirtschaft auf die Verrechnungssteuer beziehen muss (POPA, EU Taxn. 2016, 40).

<sup>1215</sup> Die niederländische Regierung hat am 10. Dezember 2010 dem Parlament einen Brief betreffend den EU-Plan gegen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug gesendet. Sie stellte fest, dass die digitale Wirtschaft gleich wie die herkömmliche Wirtschaft behandelt werden muss und dass die Besteuerungsproblematiken lieber auf OECD-Ebene als auf EU-Ebene thematisiert und gelöst werden müssen (POPA, EU Taxn. 2016, 41).

<sup>1216</sup> POPA, EU Taxn. 2016, 41.



## Kapitel 5: Gegenüberstellung der geschilderten Lösungen

Wie bereits eingangs erwähnt, gehen die heute geltenden Prinzipien des internationalen Steuerrechts auf das letzte Jahrhundert zurück. Sie sind somit zu einer Zeit entstanden, in der die Digitalisierung und die digitale Wirtschaft weder denkbar noch möglich waren. Sie widerspiegeln eine wirtschaftliche Welt, in der die tatsächliche physische Präsenz einer steuerpflichtigen Person in einem Staat eine entscheidende und zentrale Rolle spielte, um Handel zu treiben und Leistungen zu erbringen.<sup>1217</sup> Weist eine natürliche oder juristische Person keine sinnvolle Anknüpfung zum besteuerten Staat auf, kann dieser seine Besteuerungshoheit nicht geltend machen.<sup>1218</sup> Dahingegen ist für die digitale Wirtschaft eine physische Präsenz nicht erforderlich. Die Fortschritte der IKT, die Netzwerkeffekte und die Interaktion der Nutzer mit den Unternehmen haben zu einer erheblichen Verringerung des Bedarfs an physischer Präsenz geführt.<sup>1219</sup> Darüber hinaus hat die rasante Entwicklung der IKT zur einer grossen Änderung der Grundstruktur des Wertschöpfungsverfahrens geführt. Die Herstellung der Produkte sowie die Erbringung der Leistungen erfolgen nicht mehr einseitig, sondern beidseitig zwischen den Herstellern und den Kunden, die Teil der Wertschöpfungskette geworden sind.<sup>1220</sup> Es ist offensichtlich, dass dieser Strukturwechsel einen tiefgreifenden Einfluss auf das internationale Steuerrecht ausübt. Eines der Hauptprobleme besteht in der Zuordnung der einzelnen Wertschöpfungsschritte und insbesondere der Bestimmung der Entstehung der Wertschöpfung.<sup>1221</sup> Fraglich ist, ob die von Lehre und Praxis vorgebrachten Vorschläge geeignete Lösungen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft darstellen.

---

<sup>1217</sup> Vorne, 145 f.

<sup>1218</sup> Ausführlicher dazu vorne, 51 f.

<sup>1219</sup> OECD, Final Report – Action 1, 98 ff.; dazu auch COLLIN/COLIN, 34 und MITTERLEHNER, SWI 2016, 61.

<sup>1220</sup> DITZ, in: Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise, Rz. 6.607.

<sup>1221</sup> KROPPEL/VAN DER HAM, IWB 2018, 337; dazu auch vorne, 1 ff.

Neben dem BEPS-Projekt und insb. dem BEPS-Aktionspunkt <sup>1222</sup> sowie den Richtlinien-vorschlägen der EU-Kommission<sup>1223</sup> existieren bereits einige Forschungsbeiträge, die Optionen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft vorschlagen.<sup>1224</sup> Darüber hinaus haben auch die Staaten begonnen, unilaterale Massnahmen zu entwerfen und in die Praxis umzusetzen.<sup>1225</sup> Hauptmassnahmen dieser Lösungsansätze bilden die Anpassung des Betriebsstättenbegriffs, die Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen sowie die Revision der Verrechnungspreisleitlinien. Von sämtlichen Vorschlägen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft scheint die Anpassung des Betriebsstättenbegriffs die bevorzugte Lösung in Lehre und Praxis zu sein. Aus diesem Grund richtet sich der Fokus in den nächsten Abschnitten vor allem auf den Betriebsstättenbegriff.

Die OECD schlägt die Schaffung eines neuen Anknüpfungspunkts in Form einer wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz vor, der anhand von Umsatzfaktoren, Digitalfaktoren und/oder auf Kunden bezogene Faktoren ermittelt werden solle.<sup>1226</sup> Die EU-Kommission sieht hingegen ein Betriebsstättenkonzept vor, das sich auf die Nutzer bezieht.<sup>1227</sup> Wie der Lösungsvorschlag der EU-Kommission stützt sich weiter auch der Betriebsstättenbegriff des COLLIN & COLIN-Berichts auf die Nutzer und deren «*free labour*».<sup>1228</sup> Ferner haben HONGLER und PISTONE ein Betriebsstättenkonzept entwickelt, das von der Voraussetzung des dauerhaften Bezugs zur Erdoberfläche abweicht und den Eigenschaften der digitalen Wirtschaft näherkommt.<sup>1229</sup> Einige Staaten haben schliesslich auch damit begonnen, ihre Betriebsstättenbegriffe an die digitale Wirtschaft anzupassen: Dazu zählen u.a. Indien und Israel.<sup>1230</sup> Meines Erachtens sind diese Betriebsstättenmodelle mit einer Reihe von Schwierigkeiten verbunden. Jeder

---

<sup>1222</sup> Vorne, 150 ff.

<sup>1223</sup> Vorne, 171 ff.

<sup>1224</sup> Vorne, 178 ff.

<sup>1225</sup> Vorne, 195 ff.

<sup>1226</sup> Vorne, 153 ff.

<sup>1227</sup> Vorne, 172 ff.

<sup>1228</sup> Vorne, 184 ff.

<sup>1229</sup> Vorne, 186 ff.

<sup>1230</sup> Vorne, 197 ff. und 202 f.

ausgeführte Lösungsansatz enthält Konzepte und Voraussetzungen, die eine weitere vertiefte Analyse und Bewertung erfordern.

Die Betrachtung richtet sich zuerst auf den von der OECD vorgeschlagenen neuen Anknüpfungspunkt in Form einer wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz. Deren Vorliegen lässt sich anhand von Umsatzfaktoren, Digitalfaktoren und/oder auf Kunden bezogene Faktoren ermitteln.<sup>1231</sup> Aus dem Schlussbericht zum BEPS-Aktionspunkt 1 lässt sich jedoch keine Antwort auf die Frage finden, wie die Bestimmung und die Bemessung dieser Faktoren konkret erfolgen soll. Der Vorschlag sieht keine Schwellenwerte vor und nimmt auf technische Probleme keine Rücksicht. Ausserdem hat die OECD noch keine konkreten und praktikablen Gewinnzuordnungsvorschriften für die digitalen Betriebsstätten vorgelegt.<sup>1232</sup>

Im Gegensatz zur OECD hat die EU-Kommission einen konkreteren Betriebsstättenbegriff als Richtlinienvorschlag veröffentlicht. Sie hat Schwellenwerte einer signifikanten digitalen Präsenz festgesetzt und die dafür erforderlichen Begriffe in ihrem Richtlinienvorschlag definiert.<sup>1233</sup> Gemäss EU-Kommission sollen die Kriterien der signifikanten digitalen Präsenz die Gleichbehandlung sämtlicher Mitgliedstaaten unabhängig von deren Grösse sicherstellen. Sie betont weiter, dass die Schwellenwerte genügend hoch sein müssen, um Bagatellfälle auszuschliessen und Startup-Unternehmen nicht unnötig zu belasten.<sup>1234</sup> Diese Schwellenwerte werfen jedoch Probleme auf, denn es kann nicht ausgeschlossen werden, dass sie aufgrund der rasanten Fortschritte der IKT sowie der unaufhaltsamen Entwicklung der digitalen Wirtschaft in einer nahen Zukunft auch die Bagatellfälle sowie die Startup-Unternehmen erfassen.<sup>1235</sup>

Der Vorschlag für eine Richtlinie zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft enthält einen abschliessenden Katalog digitaler Dienstleistungen, die der Festlegung des Vorliegens einer digitalen Betriebsstätte dienen sollen.<sup>1236</sup> Wie bereits mehrmals

---

<sup>1231</sup> Vorne, 153 ff.

<sup>1232</sup> Gleicher Meinung KROPPE/VAN DER HAM, IWB 2018, 339.

<sup>1233</sup> Dazu siehe Art. 3 RL-Digitale Wirtschaft und vorne, 172 ff.

<sup>1234</sup> Vorne, 174.

<sup>1235</sup> KROPPE/VAN DER HAM, IWB 2018, 341.

<sup>1236</sup> Dazu Art. 3 Abs. 5 i.V.m. Anhang II und III RL-Digitale Wirtschaft sowie Fn 1035.

erwähnt, befinden sich sowohl die digitale Wirtschaft als auch deren Geschäftsmodelle in ständiger Entwicklung. Um mit dem rasanten Wandel Schritt halten zu können, müsste der Gesetzgeber diesen Katalog häufig anpassen.<sup>1237</sup> Ständige Anpassungen verstossen auf dem Gebiet des (internationalen) Steuerrechts jedoch gegen das Prinzip der Praktikabilität des Steuerrechts, das sich auf Transparenz, Bestimmtheit und Einfachheit der Steuergesetze bezieht. Die Normen des Steuerrechts dürfen weder unnötig kompliziert noch schwer verständlich sein, weil dies zu Rechtsunsicherheit führt.<sup>1238</sup> Hinzu kommt, dass Gesetzgebungsprozesse meist lange dauern und dem technischen Fortschritt hinterherhinken. Das daraus resultierende Steuerrecht entspricht nicht einem verständlichen und unkomplizierten steuerrechtlichen System, denn nicht nur die steuerpflichtigen Personen, sondern auch die Steuerbehörden wären damit überfordert.<sup>1239</sup>

Ein Teil der Lehre kritisiert die Schaffung einer digitalen Betriebsstätte. Skeptisch darüber äussert sich vor allem SPENGEL, der die Frage stellt, «*ob es neben traditionellen gleichzeitig auch digitale Betriebsstätten geben soll [...]*». Das gleichzeitige Bestehen mehrerer Betriebsstätten in einem Land stelle nicht nur für die Steuerbehörden, sondern auch für die betroffenen Unternehmen eine Überforderung dar.<sup>1240</sup>

Die vorgeschlagenen neuen Anknüpfungspunkte in Form einer wesentlichen wirtschaftlichen bzw. digitalen Präsenz können eine Doppelbesteuerung bewirken. Es ist allgemein anerkannt, dass unilaterale Massnahmen zu Doppelbesteuerung führen können. Hinzu kommt, dass die entworfenen und in die Praxis umgesetzten Massnahmen aufgrund der fehlenden Vorhersehbarkeit ihrer Folgen zu Rechtsunsicherheit führen. Ausgenommen vom Forschungsbeitrag von HONGLER und PISTONE lässt sich ausserdem beobachten, dass sich Lehre und Praxis nicht mit den grundlegenden Besteuerungsgrundsätzen des internationalen Steuerrechts befassen.<sup>1241</sup> Die Prinzipien

---

<sup>1237</sup> Eine ähnliche Meinung vertreten auch KROPPEN/VAN DER HAM, IWB 2018, 341.

<sup>1238</sup> Dazu vorne, 147.

<sup>1239</sup> Gleicher Ansicht auch KROPPEN/VAN DER HAM, IWB 2018, 341.

<sup>1240</sup> SPENGEL, Der Betrieb 2018, M5.

<sup>1241</sup> Vorne, 186 ff.

von Ottawa sowie die im ersten Teil der Dissertation behandelten Grundsätze werden kaum erwähnt und nicht vertieft behandelt.

Aus all diesen Gründen ist die eingangs gestellte Frage, ob die von Lehre und Praxis vorgebrachten neue Betriebsstättenmodelle eine geeignete Lösung zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft darstellen, prima facie zu verneinen. Hinzu kommt, dass das vor gut 100 Jahren entwickelte Betriebsstättenkonzept eine feste Geschäftseinrichtung voraussetzt, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.<sup>1242</sup> Folglich können die Gewinne eines Unternehmens in einem anderen Staat nur dann besteuert werden, wenn das Unternehmen dort eine feste Geschäftseinrichtung besitzt, die ihm ununterbrochen zur Verfügung steht. Obwohl einige Ausnahmen vorhanden sind, die den dauerhaften Bezug zur Erdoberfläche sowie die physische Präsenz als Voraussetzung für das Bestehen einer Betriebsstätte nicht verlangen,<sup>1243</sup> stellen beide Kriterien massgebende Betriebsstättenerfordernisse dar.<sup>1244</sup> Wie oben bereits erwähnt, haben jedoch die Fortschritte der IKT, die Netzwerkeffekte und die Interaktion der Nutzer mit den Unternehmen zu einer erheblichen Verringerung des Bedarfs an physischer Präsenz sowie zur einer grossen Änderung der Grundstruktur des Wertschöpfungsverfahrens geführt. Es steht ausser Zweifel, dass der Betriebsstättenbegriff nicht mit den rasanten Entwicklungen der digitalen Wirtschaft Schritt gehalten hat. Mit anderen Worten ist er nicht mehr verhältnismässig bzw. aktuell. Meines Erachtens stellt der Betriebsstättenbegriff dennoch eine geeignete bzw. aktuelle Lösung für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft dar. Der erste Teil dieser

---

<sup>1242</sup> Art. 5 Abs. 1 OECD-MA.

<sup>1243</sup> Dazu zählen u.a. die Bauausführungen und Montage i.S.v. Art. 5 Abs. 3 OECD-MA, der Tatbestand des unabhängigen Vertreters i.S.v. Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA sowie die in Rz. 41.11 des Kommentars zum OECD-MA bzw. in Art. 5 Abs. 3 lit. b UN-Modell geregelte Dienstleistungsbetriebsstätte (ausführlicher zur Dienstleistungsbetriebsstätte hinten, 228 ff.). Diese Arten von Betriebsstätten verlangen keine feste Geschäftseinrichtung als Voraussetzung für deren Bestehen (Ausführlicher zu den einzelnen Betriebsstätten u.a. SCHREIBER/HONOLD/JAUN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 5 N 27 ff., N 94 und N 109 ff.).

<sup>1244</sup> GAOUA, EU Taxn. 2014, 11; GÖRL, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 5 Rz. 12; HINNEKENS, EU Taxn. 2001, 299; SCHREIBER/HONOLD/JAUN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 5 Rz. 8. Das Erfordernis der physischen Präsenz wird auch vom Kommentar zu Art. 5 OECD-MA betont: «[...] *there has to be a link between the place of business and a specific geographical point [...]*» (Kommentar zum OECD-MA, Art. 5 Rz. 5).

Arbeit hat gezeigt, dass auf dem Gebiet der digitalen Wirtschaft ein Vorrang der Besteuerung im Quellenstaat nach Massgabe des Quellenprinzips zu befürworten ist.<sup>1245</sup> Diese Ansicht deckt sich mit dem Betriebsstättenkonzept, da es eine besondere Ausprägungsform des Quellenprinzips darstellt. Als Folge davon ist ein Paradigmenwechsel der Steuerrechtsordnung nicht erforderlich. Für die Besteuerung der Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft braucht der Betriebsstättenbegriff nur eine Anpassung an die Bedürfnisse und Anforderungen der digitalen Wirtschaft. In diesem Zusammenhang ist ebenfalls zu berücksichtigen, dass es bei der digitalen Wirtschaft um eine mitwirkende Wirtschaft geht, die den Nutzer in den Vordergrund stellt: Die Nutzer sind Teil eines «*ecosystem enabling a continuous, symbiotic and reciprocal relationship of value exchange.*»<sup>1246</sup>

Wie für die Festlegung des neuen Quellenbegriffs muss daher auch der neue Betriebsstättenbegriff den Nutzern, den Daten, dem Marktstaat und der Infrastruktur Rechnung tragen. In Anbetracht der bisherigen Überlegungen sowie der von Lehre und Praxis vorgeschlagenen Lösungen zur Bewältigung der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft wird im dritten Teil dieser Arbeit – neben einem neuen Begriff der Quelle – ein neues Betriebsstättenkonzept erarbeitet.

---

<sup>1245</sup> Ausführlicher dazu vorne, 1 ff.

<sup>1246</sup> BEPS MONITORING GROUP, Comment on OECD Discussion Draft, 3.

## **TEIL 3: DIE NUTZER ALS NEUER ANKNÜPFUNGSPUNKT**

### **Kapitel 1: Rückblick und Ausblick**

Die Frage nach dem Abgrenzungsprinzip für konkurrierende Steuergewalten bildete den Kern des ersten Teils dieser Arbeit. Dieser enthält eine Untersuchung und Bewertung der grundlegenden Prinzipien des internationalen Steuerrechts. Der Fokus richtete sich dabei insbesondere auf das Konzept der Steuersouveränität und auf die Prinzipien der Steuergerechtigkeit, Steuereffizienz und Steuerneutralität. Die Untersuchung und Bewertung dieser Prinzipien führten zum Ergebnis, dass auf dem Gebiet der digitalen Wirtschaft die Besteuerung im Quellenstaat nach Massgabe des Quellenprinzips den Vorzug verdient. Entscheidend ist indes eine Anpassung des Quellenbegriffs an die digitale Wirtschaft. Ebenso muss der angepasste Quellenbegriff den Nutzern, dem Marktstaat und der Infrastruktur Rechnung tragen.<sup>1247</sup>

Der zweite Teil der Dissertation widmete sich den bisherigen Vorschlägen der Lehre und Praxis zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Dabei hat sich gezeigt, dass ein Paradigmenwechsel der Steuerrechtsordnung nicht erforderlich ist. Das Betriebsstättenkonzept kann auch der Besteuerung der digitalen Wirtschaft dienen. Nötig ist jedoch eine Anpassung an die Besonderheiten der Digitalisierung und insbesondere an die Tatsache, dass die digitale Wirtschaft eine mitwirkende Wirtschaft ist, die die Nutzer in den Vordergrund stellt. Daher muss der neue Betriebsstättenbegriff den Nutzern, den Daten, dem Marktstaat und der Infrastruktur besonders Rechnung tragen. Für die Entwicklung eines Betriebsstättenkonzepts, das der unaufhaltsamen Verbreitung der digitalen Wirtschaft Rechnung tragen kann, bieten sich die von Lehre und Praxis vorgebrachten neuen Betriebsstättenbegriffe als Ausgangspunkt an.<sup>1248</sup>

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, dass für die Bewältigung der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft Neuerungen erforderlich sind. Ziel der nächsten Kapitel ist es, für die digitale Wirtschaft ein Besteuerungsmodell in

---

<sup>1247</sup> Vorne, 1 ff.

<sup>1248</sup> Vorne, 145 ff.

Form eines neuen Betriebsstättenbegriffs zu finden. Für dieses Ziel wird zuerst ein neuer, erweiterter Begriff der Quelle definiert, der sich auf die Nutzer, die Daten und den Marktstaat bezieht. Ergänzend dazu zeigt sich ein mögliches Betriebsstättenkonzept, das die Bedürfnisse und Anforderungen der digitalen Wirtschaft zu befriedigen vermag.



## Kapitel 2: Der Bedarf nach einem neuen Quellenbegriff

### I. Die Gründe für die Feststellung eines neuen Quellenbegriffs

Wie bereits dargestellt, darf eine Besteuerung ausländischer Wirtschaftsvorgänge und Vermögenswerte nur erfolgen, wenn eine genügend enge inländische Anknüpfung zwischen der Steuergewalt und dem Steuersubjekt oder dem Steuerobjekt besteht (sog. «*genuine Link*»).<sup>1249</sup> Auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts stellen der Wohnsitz bzw. Aufenthalt sowie die Quelle die zwei grundlegenden Anknüpfungspunkte dar.<sup>1250</sup>

Die im ersten Teil dieser Arbeit durchgeführte Analyse der Prinzipien des internationalen Steuerrechts hat gezeigt, dass auf dem Gebiet der digitalen Wirtschaft eine vorrangige Besteuerung an der Quelle zu befürworten ist. Es steht jedoch ausser Zweifel, dass der herkömmliche Begriff der Quelle einer Anpassung an die digitale Wirtschaft bedarf, denn er ist nicht mehr adäquat und auch nicht mehr aktuell. Nach der herrschenden Lehre befindet sich die Quelle in demjenigen Staat, in dem «*economic activities take place and value is created*».<sup>1251</sup> Obwohl diese Definition der Bestimmung der Quelle sehr nahekommt, legt sie jedoch nicht fest, in welchem Ausmass die Quelle vorliegt und wie und wo die Wertschöpfung stattfindet. Mit anderen Worten ist diese Definition nicht so eindeutig, wie sie auf den ersten Blick erscheint. Diese Unklarheit trifft insbesondere auf die Betriebsstätte in der digitalen Wirtschaft zu. Dazu führt die OECD folgendes aus:<sup>1252</sup>

---

<sup>1249</sup> Vorne, 51 ff.

<sup>1250</sup> ENDRISS, 51. Neben dem Wohnsitz bzw. Aufenthalt sowie neben der Quelle können andere Anknüpfungspunkte genannt werden, die aber nur von der Minderheit der Staaten verwendet werden. Ein Beispiel dafür stellen die USA dar, die eine Besteuerung nach der Staatsangehörigkeit der steuerpflichtigen Personen vorsehen (ausführlicher dazu u.a. SCHAUMBURG, in: Schaumburg, IStR, Rz. 6.7).

<sup>1251</sup> VOGEL, Worldwide Teil I, 223.

<sup>1252</sup> OECD, Action 1 – Final Report, 147.

«the appropriate allocation of taxable income among locations in which economic activities take place and value is created may not always be clear in the digital economy [...]»

Hinzu kommt, dass die bisherige Definition der Quelle einer Wirtschaft entstammt, in der die tatsächliche physische Präsenz für Handel, Dienstleistung und Produktion eine massgebende Rolle spielt.<sup>1253</sup> Der herkömmliche Begriff der Quelle bezieht die Eigenschaften der digitalen Wirtschaft,<sup>1254</sup> die Innovationen und Fortschritte der IKT und die neuen Geschäftsmodelle nicht mit ein. Der herkömmliche Quellenbegriff lässt weiter ausser Acht, dass die digitale Wirtschaft eine *mitwirkende Wirtschaft* ist.<sup>1255</sup> Dabei handelt es sich um eine Wirtschaft, die die Mitwirkung der Nutzer in den Vordergrund stellt und die Produktion und den Vertrieb nur als Hilfskräfte vorsieht.<sup>1256</sup> Die Nutzer sind Teil eines «*ecosystem enabling a continuous, symbiotic and reciprocal relationship of value exchange*»<sup>1257</sup> geworden.<sup>1258</sup> Dies führt dazu, dass die Wertschöpfung nicht nur auf der Angebotsseite, sondern auch im Marktstaat stattfindet. Bemerkenswert ist ausserdem, dass ein Unternehmen, das Güter oder (Dienst-)Leistungen entweder über eine digitale Präsenz im Internet vertreibt oder solche direkt interaktiv im Internet anbietet, dies nur tun kann, wenn im Marktstaat eine gewisse Infrastruktur vorhanden ist.<sup>1259</sup> Meines Erachtens muss somit der neue Quellenbegriff den Nutzern und dem Marktstaat Rechnung tragen. Ziel der nächsten Abschnitte ist es, einen neuen Begriff der Quelle zu prägen, der sich mit diesen Faktoren deckt. Daten als Treibstoff der digitalen Wirtschaft können einen optimalen Ausgangspunkt für die Festlegung eines neuen Quellenbegriffs bilden.

---

<sup>1253</sup> Vorne, 114 ff.

<sup>1254</sup> Zu den Eigenschaften der digitalen Wirtschaft vorne, 13 ff.

<sup>1255</sup> Der COLLIN & COLIN-Bericht bezeichnet die mitwirkende Wirtschaft als «*contributive economy*» (COLLIN/COLIN, 49).

<sup>1256</sup> Siehe dazu auch COLLIN/COLIN, 49; OSWALD, 18.

<sup>1257</sup> BEPS MONITORING GROUP, Comment on OECD Discussion Draft, 3.

<sup>1258</sup> LI, 24.

<sup>1259</sup> COLLIN/COLIN, 49.

## II. Die Neuformulierung des Quellenbegriffs

### 1. Die Daten als neutraler und gemeinsamer Nenner der digitalen Wirtschaft

Wie bereits erwähnt,<sup>1260</sup> kennzeichnet sich die Entwicklung der IKT durch rasante Technologiefortschritte.<sup>1261</sup> Dieser täglich fortschreitende Prozess umfasst sämtliche «layers» der IKT.<sup>1262</sup> Ständig stehen den Nutzern neue, intelligenterere Endgeräte zur Verfügung. Die Automatisierung der Gegenstände, Maschinen und Geräte nimmt unaufhaltsam zu. Aufgrund der rasanten Fortschritte der IKT, der unaufhaltsamen Verbreitung der digitalen Wirtschaft und der täglichen Entstehung neuer Geschäftsmodelle befindet sich die Welt der digitalen Wirtschaft ständig im Wandel.<sup>1263</sup> Auf den ersten Blick mag es schwierig erscheinen, für die Zwecke der Besteuerung einen neutralen sowie gemeinsamen Anhaltspunkt zu finden. In diesem Zusammenhang ist die Feststellung wichtig, dass die digitale Wirtschaft auf der Basis der Übertragung und dem Austausch in kodierter Form von digitalisierten Informationen funktioniert. Ein Fixpunkt innerhalb dieses ständigen technologischen Wandels besteht in den Daten.<sup>1264</sup>

Wie im ersten Teil dieser Arbeit dargelegt, ist eine Aufteilung der Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft in drei Hauptgruppen möglich: Unternehmen, deren Haupteinnahme sich aus der Online-Werbung und aus einem gezielten Marketingkonzept ergibt; E-Commerce-Unternehmen, die komplette (Dienst-)Leistungen ausschliesslich online anbieten oder lediglich einen Teil des Geschäftsprozesses online durchführen; und schliesslich die Sharing Economy. Wie die Beispiele von Google, Facebook, Amazon, Apple und Airbnb zeigen, weichen die Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft aufgrund ihrer unterschiedlichen Eigenschaften voneinander ab. Auch in diesem Fall mag es somit auf den ersten Blick schwierig erscheinen, einen neutralen sowie gemeinsamen Anhaltspunkt zu finden, der für die Zwecke der Besteuerung dienen kann. Die im ersten Teil der Arbeit durchgeführte Analyse dieser Geschäftsmodelle hat

---

<sup>1260</sup> Vorne, 5 ff.

<sup>1261</sup> OECD, Final Report – Action 1, 36.

<sup>1262</sup> Ausführlicher zu den «layers» der IKT vorne, 7 ff.

<sup>1263</sup> COLLIN/COLIN, 34.

<sup>1264</sup> COLLIN/COLIN, 34.

jedoch gezeigt, dass die Daten den Treibstoff zur Erzielung der Einkünfte bilden.<sup>1265</sup> Aufgrund der Daten können die Unternehmen innovativere (Dienst-)Leistungen entwickeln und den Kunden anbieten.<sup>1266</sup> Die Daten können ferner zu Produktivitätszuwachs führen, die unternehmerischen Geschäftstätigkeiten erweitern oder die Entstehung neuer wirtschaftlicher Tätigkeiten bewirken.<sup>1267</sup>

Das geltende internationale Steuerrecht widerspiegelt eine wirtschaftliche Welt, in der die tatsächliche physische Präsenz eine entscheidende und zentrale Rolle für den Handel und die Erbringung von Dienstleistungen spielt. Dahingegen ist für die digitale Wirtschaft eine physische Präsenz nicht erforderlich.<sup>1268</sup> Die Fortschritte der IKT, die Netzwerkeffekte und die Interaktion der Nutzer mit den Unternehmen haben zu einer erheblichen Verringerung des Bedarfs an physischer Präsenz geführt.<sup>1269</sup> Bemerkenswert ist, dass die Technologiefortschritte sowie die Digitalisierung die Kerntätigkeiten eines Unternehmens nicht verändert haben. Nach wie vor müssen die Unternehmen (Dienst-)Leistungen und Produkte herstellen, Mehrwert generieren und schliesslich ihre (Dienst-)Leistungen und Produkte an die Kunden verkaufen.<sup>1270</sup> Die Technologiefortschritte sowie die Digitalisierung haben jedoch zu einer grundlegenden Änderung des Wertschöpfungsverfahrens geführt.<sup>1271</sup> Mit wenigen (virtuellen) Schritten können die Unternehmen der digitalen Wirtschaft entscheiden, von wo aus die Geschäftstätigkeiten erfolgen sollen. Ausserdem können sie in einzelnen Staaten – ohne den Bedarf an physischer Präsenz in Form von Infrastruktur oder Personal – eine beherrschende Marktposition begründen oder eine bedeutsame Kundenbasis schaffen.<sup>1272</sup> Auch in diesem Fall stellen die Daten den entscheidenden Faktor dar, um im internationalen Wettbewerb erfolgreich bestehen zu können.

---

<sup>1265</sup> Zum Ganzen vorne, 26 ff.

<sup>1266</sup> EU-Commission, Report, 13.

<sup>1267</sup> Zum Ganzen COLLIN/COLIN, 34.

<sup>1268</sup> OECD, Final Report – Action 1, 98 ff.; dazu auch COLLIN/COLIN, 34 und MITTERLEHNER, SWI 2016, 61.

<sup>1269</sup> OECD, Final Report – Action 1, 98 ff.; dazu auch COLLIN/COLIN, 34 und MITTERLEHNER, SWI 2016, 61.

<sup>1270</sup> OECD, Final Report – Action 1, 98 ff.; dazu auch COLLIN/COLIN, 34 und MITTERLEHNER, SWI 2016, 61.

<sup>1271</sup> Ausführlicher dazu OECD, Zwischenbericht 2018, Kapitel 2 und KOFLER/MAYR/SCHLAGER, EU Taxn. 2018, 123 ff.

<sup>1272</sup> OECD, Final Report – Action 1, 98 ff.; dazu auch COLLIN/COLIN, 34 und MITTERLEHNER, SWI 2016, 61 f.

Zusammenfassend bleibt die Feststellung, dass die Daten der neutrale sowie gemeinsame Nenner der digitalen Wirtschaft sind. Die Daten stellen den Treibstoff der digitalen Wirtschaft dar. Wie bereits in Teil 1 gezeigt, steht die Erzielung der Einkünfte in einem engen Zusammenhang mit dem menschlichen Handeln. Die Fähigkeit zur Wertschöpfung und Erzielung der Einkünfte steht nur den Menschen zu. Wirtschaftsgüter können nur durch die Handlung einer Person Mehrwert erhalten, denn sie sind aus eigenem Antrieb nicht in der Lage, Einkünfte zu erzielen.<sup>1273</sup> Die Daten kommen von den Nutzern, die sie den Unternehmen der digitalen Wirtschaft zur Verfügung stellen, um daraus Vorteile für sich zu ziehen. Geben die Nutzer keine Schlagworte in die Suchmaschine ein, legen sie kein Profil bei Facebook an und senden sie keine Files an eine Cloud, ist es für ein Unternehmen der digitalen Wirtschaft unmöglich, Daten zu sammeln, zu analysieren und demzufolge Einkünfte zu erwirtschaften. Mit der Übergabe ihrer Daten bilden die Nutzer somit das kausale Bindeglied zwischen dem Staat, in dem ein digitalisiertes Unternehmen seine Geschäftigkeit ausübt, dem Unternehmen selbst und der Erwirtschaftung der Einkünfte. Die Nutzer erscheinen als das für die Wertschöpfung und die Einkünfte erforderliche intellektuelle Element.<sup>1274</sup> Der folgende Abschnitt widmet sich deshalb der Entwicklung des Quellenbegriffs, der diese Phänomene reflektiert.

## **2. Die Rolle des intellektuellen Elements in der Welt der digitalen Wirtschaft**

### **2.1 Einführung**

Der erste Teil der Arbeit hat den häufig verwendeten Konnex zwischen dem Ort der Erwirtschaftung der Einkünfte und dem menschlichen Handeln gezeigt.<sup>1275</sup> Dies ist beispielsweise der Fall für die von KEMMEREN vorgeschlagene Auslegung des Quellenbegriffs.<sup>1276</sup> Er legt den Quellenbegriff wie folgt aus:<sup>1277</sup>

---

<sup>1273</sup> Vorne, 129.

<sup>1274</sup> Dazu auch vorne, 140.

<sup>1275</sup> Vorne, 117 ff.

<sup>1276</sup> Für andere ähnliche Ansichten vorne Fn. 765.

<sup>1277</sup> KEMMEREN, Principle, 49 und 66.

*«Only individuals can create income and things in themselves cannot. The intellectual element is the key component for the production of income. Through the action of an individual, with or without using a device, value may be added to thing.»*

Meines Erachtens trifft die Betrachtungsweise, wonach die Fähigkeit zur Wertschöpfung und Erzielung von Einkünften nur dem Menschen und dessen intellektuellem Handeln zusteht, auch für die digitale Wirtschaft zu. Dass das intellektuelle Element in der Welt der digitalen Wirtschaft massgebend ist, bestätigt auch KEMMEREN in seinem Aufsatz *«Should the Taxation of the Digital Economy Really Be Different?»* von 2018.<sup>1278</sup> Dabei ist folgende Frage von besonderer Bedeutung:<sup>1279</sup>

*«[...] is the digital part of the economy really so much different from the rest of the economy if it concerns establishing where the added value (which includes both profit and loss) is created?»*

Der Meinung von KEMMEREN nach besteht diesbezüglich kein Unterschied: Die Fähigkeit zur Wertschöpfung und Erzielung der Einkünfte ergibt sich aus dem intellektuellen Element bzw. aus dem menschlichen Handeln.<sup>1280</sup>

Die Überlegungen für die Annahme, dass die Nutzer das intellektuelle Element und daher den neuen Anknüpfungspunkt bilden, finden weiter ihren Ursprung im Forschungsbeitrag von COLLIN und COLIN zur Bewältigung der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Wie in Teil 2 dieser Arbeit geschildert, untersucht der COLLIN & COLIN-Bericht die Daten und deren Rolle im Rahmen der digitalen Wirtschaft.<sup>1281</sup> Der Bericht geht davon aus, dass die Daten sowie deren Sammlung, Speicherung, Analyse und Verarbeitung den Rohstoff der digitalen Wirtschaft darstellen. Der Hintergrundgedanke dieses Berichts bezieht sich auf die Rolle der Nutzer in der Wertschöpfungskette eines Unternehmens und auf das Phänomen des *«free labour»*.<sup>1282</sup>

---

<sup>1278</sup> KEMMEREN, Ec Tax. Rew. 2018, passim.

<sup>1279</sup> KEMMEREN, Ec Tax. Rew. 2018, 73.

<sup>1280</sup> KEMMEREN, Ec Tax. Rew. 2018, 73.

<sup>1281</sup> Vorne, 184 ff.

<sup>1282</sup> COLLIN/COLIN, 49.

Nach Ansicht der Autoren tragen die Nutzer durch die Übergabe ihren Daten unbewusst und unentgeltlich zu den Geschäftstätigkeiten bzw. zur Wertschöpfung eines Unternehmens bei.<sup>1283</sup> Aus steuerrechtlicher Sicht hat dies eine Reihe negativer Auswirkungen.<sup>1284</sup> Die online tätigen Unternehmen unterliegen nach heutiger Rechtslage grundsätzlich keiner Besteuerung in demjenigen Staat, aus dem das «*free labour*» der Nutzer stammt. Hinter der von den Nutzern geleisteten Arbeit stehen ausserdem hohe Kosten für den Ansässigkeitsstaat der Nutzer. Dazu zählen beispielsweise die vom Staat zur Verfügung gestellten Infrastruktur sowie die öffentlichen Ausgaben für die Ausbildung und die soziale Sicherheit der Nutzer.<sup>1285</sup>

Das Phänomen des «*free labour*» findet sich auch in den von der OECD im September 2017 geforderten und im Oktober 2017 bekannt gegebenen öffentlichen Stellungnahmen zu den Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft.<sup>1286</sup> Die von den Nutzern geleistete Arbeit wird von der Anwaltskanzlei LUDOVICI PICCONE & PARTNERS als «*unconscious contributions*» bezeichnet. Dazu äussert sie sich wie folgt:<sup>1287</sup>

*«Technological advances over the last twenty years affected the evolution of the supply chain of many businesses under various standpoints. In this regard, what stands out it is the disruption occurred within the value creation process whereby entities (either individuals or separate enterprises) generate value to multinational enterprises (MNEs) by means of what we would refer to as **unconscious contributions**, i.e. value-generating activities not necessarily accompanied by the proactive willingness of the user itself.»*

Das Vorliegen von «*unconscious contributions*» durch die Nutzer sieht ferner auch das Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, das sich dazu wie folgt äussert:<sup>1288</sup>

---

<sup>1283</sup> COLLIN/COLIN, 49.

<sup>1284</sup> COLLIN/COLIN, 49.

<sup>1285</sup> COLLIN/COLIN, 49.

<sup>1286</sup> OECD, Digitalisation Comments I, passim; OECD, Digitalisation Comments II, passim; dazu auch DE JONG/NEUVEL/UCEDA, ITPJ 2018, 59.

<sup>1287</sup> OECD, Digitalisation Comments II, 145.

<sup>1288</sup> OECD, Digitalisation Comments II, 53 f.; dazu auch DE JONG/NEUVEL/UCEDA, ITPJ 2018, 59.

*«[...] considerable amount of value created by the digitalized economy derives from the customers, who **unconsciously contribute** (or even voluntarily «work») to the value of the business, in exchange of cheaper products or services (for example, see Facebook's free platform or Uber's cheap taxi services).»<sup>1289</sup>*

Wie bereits erwähnt, vertritt schliesslich auch ein Teil der in dem «*Inclusive Framework on BEPS*» beteiligten Staaten die Ansicht, dass die Nutzer und die Daten für die Erwirtschaftung der Einkünfte der digitalisierten Unternehmen massgebend sind.<sup>1290</sup>

Meines Erachtens lassen sich «*free labour*» sowie «*unconscious contributions*» für den Beweis heranziehen, dass die Nutzer durch ihre geleistete Arbeit das intellektuelle Element und folglich den neuen steuerrechtlichen Anknüpfungspunkt bilden.

## 2.2 Die Rolle der Nutzer in der Welt der digitalen Wirtschaft

In der Regel besuchen die Nutzer die Webseiten der Online-Unternehmen im eigenen Interesse, weil sie daraus Vorteile ziehen können. Gibt ein Nutzer einen Suchbegriff zu einem Produkt ein, so will er darüber passende Informationen erhalten. Ein anderer Nutzer legt ein Profil bei Facebook an, um aktiv und passiv neue Kontakte knüpfen zu können. Ein dritter Nutzer sendet seine Files an eine Cloud, um sie dort zu speichern und später wieder darauf zugreifen zu können. Durch ihr Verhalten überlassen die Nutzer bewusst oder unbewusst den Online-Unternehmen ihre Daten. Die einzelnen Daten der Nutzer weisen zum Zeitpunkt ihrer Übergabe zwar keinen oder nur einen geringen Wert auf.<sup>1291</sup> Erst nach Abschluss des kompletten Prozesses der Datenwertschöpfungskette gewinnen die Daten an Wert.<sup>1292</sup> In einem ersten Schritt müssen die Unternehmen aber die einzelnen Daten der Nutzer erheben, um ihre

---

<sup>1289</sup> Hervorhebung hinzugefügt.

<sup>1290</sup> OECD, Zwischenbericht 2018, 58 und 171 f.; ausführlicher dazu auch vorne, 162 ff.

<sup>1291</sup> Zum Beispiel beträgt der Wert von einer Million E-Mail-Adressen von deutschen Staatsangehörigen 18 Euro (GÜNTER OLIVER, 1.000 oder 10.000 Euro – Was ist meine E-Mail-Adresse Wert?, abrufbar unter: <<http://blogs.hr-online.de/der-preis-des-kostenlosen/2012/05/03/1-000-oder-10-000-euro-was-ist-meine-e-mail-adresse-wert/index.html>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018; dazu auch AIGNER/BRÄUMANN/KOFLER/TUMPEL, SWK 2017, 352 Fn. 17; FEHLING, IStR 2015, 801).

<sup>1292</sup> Zum Wertschöpfungsprozess der Daten vorne, 20 ff.



(Dienst-)Leistungen überhaupt anbieten und folglich auch Gewinn erwirtschaften zu können. Die Daten der Nutzer stellen somit die faktische Voraussetzung für das (Fort-)Bestehen eines Unternehmens der digitalen Wirtschaft dar,<sup>1293</sup> denn diese setzen sie für den unternehmerischen Zweck der Gewinnerzielung ein.<sup>1294</sup> Diese gegenseitige Vorteilziehung ähnelt dem *do-ut-des-Prinzip* des Vertragsrechts und der Marktwirtschaft.<sup>1295</sup> Die Nutzer übergeben personalisierte Daten, um ihre Anfragen beantworten zu lassen. Die digitalisierten Unternehmen kommen diesen Anfragen der Nutzer nach, um Daten zu sammeln und zu analysieren sowie gestützt darauf Einkünfte zu erwirtschaften und Gewinne zu erzielen.

Gibt ein Nutzer den Begriff «Haus» in die Suchmaschine von Google ein, weil er ein Haus kaufen möchte, stellen die von Google gezeigten Suchergebnisse bzw. Informationen einen Vorteil für den Nutzer dar. Er kann sich dadurch ein Bild von den auf dem Markt verfügbaren Häusern machen. Gleichzeitig sammelt Google die Daten dieses Nutzers und erstellt ein Nutzerprofil. Dadurch entsteht ein auf diesen Nutzer zugeschnittenes Marketingkonzept. Google verwendet gezielte Werbung, um den Produkt- und Leistungsverbrauch und folglich seine Umsätze bzw. Gewinne zu steigern.<sup>1296</sup> Die gesammelten Daten können weiter der Unternehmensstrategie, der Leistungserbringung, der Produktentwicklung und der Preispolitik von Google dienen und folglich zur Umsatz- bzw. Gewinnsteigerung führen. Die gesammelten Daten können ferner an Dritte verkauft werden. Google kann Dritten Zugriffsrechte auf die Daten gewähren und damit Geld verdienen.<sup>1297</sup>

Hinzu kommt, dass die Webseite eines Unternehmens den Eigenschaften eines physischen Ladengeschäfts ähnelt. Die Kunden besuchen den physisch existierenden Laden und sehen dabei die Produkte sowie die Leistungen. Sie haben die Möglichkeit, diese gleich mitzunehmen oder zu bestellen. Ein gleichartiges Vorgehen lässt sich auch im Internet beobachten: Die Webseite zeigt den Nutzern die Produkte und Leistungen

---

<sup>1293</sup> AIGNER/BRÄUMANN/KOFLER/TUMPEL, SWK 2017, 353.

<sup>1294</sup> CMA, Consumer Data, 50; MERATI-KASHANI, 69; SCHWEIZER, 314.

<sup>1295</sup> Ausführlicher dazu u.a. STÖCKLI, passim.

<sup>1296</sup> Ausführlicher dazu vorne, 28 ff.

<sup>1297</sup> Ausführlicher dazu vorne, 28 ff.

des Unternehmens und bietet den Abschluss eines Kaufes an. Der Online-Shop unterscheidet sich erstens darin, dass das Angebot ohne physische Präsenz im Staat der Kunden ergeht. Der zweite Unterschied liegt darin, dass die Nutzer gleichzeitig *Käufer und Verkäufer* sind. Sie müssen selber die Produkte bzw. die (Dienst-)Leistungen wählen, kaufen und die Bezahlung regeln. Die Nutzer ziehen daraus einen Vorteil, indem sie Produkte oder (Dienst-)Leistungen kaufen. Das Unternehmen verdient sowohl durch die persönlichen Daten der Nutzer als auch durch den Warenverkauf Geld. Die Nutzer bilden einen Teil der Infrastruktur des betroffenen Unternehmens.

Anhand des Beispiels der online-Partnervermittler<sup>1298</sup> zeigen sich die von den Nutzern geleistete Arbeit und die gegenseitigen Vorteile besonders deutlich. Um einen Partner zu finden, müssen die Nutzer zuerst einen Persönlichkeitstest durchführen. Dies geschieht durch Angabe ihrer Daten zu Alter, Beruf, Gewohnheiten etc. Dabei erscheinen potentielle Partner aus der Datenbank. Auf den ersten Blick scheint der online-Partnervermittler die Partner vorzuschlagen. Das stimmt jedoch nicht: Die Vorschläge ergeben sich automatisch anhand der Angaben der Nutzer und der Übergabe ihrer Daten.<sup>1299</sup> Die AGB des online-Partnervermittlers Parship legen dies offen dar:<sup>1300</sup>

*«Aus dessen Ergebnissen und umfangreichen statistischen Vergleichsdaten erarbeitet Parship automatisiert eine individuelle Partnerschafts-Persönlichkeit des Kunden. Die mit Hilfe des Parship-Fragebogens erstellte Partnerschafts-Persönlichkeit des Kunden wird in die Parship-Datenbank aufgenommen. Die Partnerschafts-Persönlichkeit des Kunden wird automatisiert mit denen anderer Parship-Kunden abgeglichen, und zwar auf der Grundlage statistischer Vergleichsdaten, welche Aussagen über die Kompatibilität (Vereinbarkeit) der mit dem Parship-Fragebogen ermittelten Merkmalsausprägungen einzelner Kunden ermöglichen.»*

---

<sup>1298</sup> Darunter versteht man eine Webseite, die der Partnersuche dient (ausführlicher dazu u.a. <[www.parship.ch](http://www.parship.ch)> und <[www.elitepartner.ch](http://www.elitepartner.ch)> letzter Besuch am 30. Juni 2018).

<sup>1299</sup> RUSCH/KLAUS, AJP 2011, 1572 f. und 1580.

<sup>1300</sup> Die AGB von Parship sind abrufbar unter: <<https://www.parship.ch/termsandconditions/>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018; dazu auch MEIER, NJW 2011, 2397.

Die Persönlichkeitsanalyse ist daher *«entscheidende Vorbedingung für die Erbringung der gewünschten Leistung. Ohne die Persönlichkeitsanalyse kann ein Vergleich mit den Profilen und Angaben der anderen Teilnehmer nicht erfolgen»*, wobei der *«Hauptzweck der Datenerhebung und -verarbeitung die Ermöglichung der Vermittlung»* ist.<sup>1301</sup>

Wollen die Nutzer einen Partner finden, müssen sie zuerst ihre Daten dem online-Partnervermittler übergeben und sich dadurch gleich selbst «auf dem Markt» anbieten. Wollen sie weiter einen passenden Partner tatsächlich kennenlernen, müssen sie ein kostenpflichtiges Abonnement eingehen. Die von den Nutzern übermittelten Daten bilden zugleich das Angebot, mit dem der online-Partnervermittler Geld verdient. Darüber hinaus verdienen diese auch durch die Abonnements der Nutzer Geld. Auch in diesem Fall liegt eine gegenseitige Vorteilsziehung vor.

Fraglich ist es, ob es Fälle gibt, in denen die Nutzer überhaupt keine Arbeit leisten und daher keine gegenseitige Vorteilsziehung vorliegt. Wenn ein Nutzer ein Video auf Youtube ansehen will, muss er häufig zuerst eine Werbeanzeige ansehen. Ein ähnliches Beispiel stellen online-Zeitungen dar. Will ein Nutzer einen Artikel der «New York Times» online lesen, ist er immer mit Werbung konfrontiert. Dem Nutzer steht die Möglichkeit offen, diese Werbeanzeigen zu deaktivieren. Dafür braucht er einen Adblocker.<sup>1302</sup> Die Anwendung eines Adblockers führt jedoch dazu, dass der Nutzer auf <www.nytimes.com> keine Artikel mehr lesen kann. Darüber wird er wie folgt informiert:<sup>1303</sup>

*«The best things in life aren't free. You currently have an ad blocker installed.  
Advertising helps fund our journalism [...].»*

Wollen die Nutzer die Artikel dieser online Zeitschriften lesen, können sie zwischen zwei Optionen wählen. Die erste Option sieht die Deaktivierung des Adblockers und damit den Konsum von Werbung vor. Die zweite Option liegt im Abschluss eines kostenpflichtigen Abonnements.

---

<sup>1301</sup> MEIER, NJW 2011, 2397; Hervorhebung hinzugefügt.

<sup>1302</sup> Unter dem Begriff Adblock versteht man eine Erweiterung für die Webbrowser, die darauf gerichtet ist, Werbungen sowie Werbeanzeige zu deaktivieren (ausführlicher dazu <<https://onlinemarketing.de/lexikon/definition-adblocker>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018).

<sup>1303</sup> Ausführlicher dazu <<https://www.nzz.ch/digital/kampf-gegen-werbeblocker-die-besten-dinge-im-leben-sind-nicht-gratis-ld.6413>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

Ein ähnliches Problem haben auch die Leser von 20 Minuten Online. Wollen sie einen Artikel online mit installiertem Adblocker lesen, sehen sie folgende Warnung:<sup>1304</sup>

*«Keine Ads. Keine News. Adblocker killen nicht nur Werbung. Sondern auch guten Journalismus [...]»*

Zu seinem eigenen Vorteil – um beispielsweise das Video auf Youtube oder den Artikel einer online Zeitschrift ansehen zu können – ist der betroffene Nutzer verpflichtet, Werbung zu konsumieren oder sich dieser zumindest auszusetzen. In diesem Fall leistet der Nutzer Arbeit in Form von Aufmerksamkeit, indem er sich der Werbung aussetzt. Die Unternehmen können diese Aufmerksamkeit ihren Werbepartnern anbieten. Die Nutzer liefern folglich auch in solchen Fällen Daten: Die Unternehmen erhalten die Information, dass die Nutzer an deren (Dienst-)Leistung interessiert sind, was für Werbepartner bereits von Interesse sein kann. Aus der Aufmerksamkeit der Nutzer generieren diese Unternehmen Werbeeinnahmen. Die gegenseitige Vorteilsziehung liegt auch in diesem Fall vor. Bemerkenswert ist, dass der Abschluss eines Abonnements nur die zweite Möglichkeit darstellt. Primär steht der Konsum von Werbung im Vordergrund. Geld ist folglich nur noch das Surrogat für den unterlassenen Konsum der Werbung. Dies rechtfertigt den Einbezug des von den Nutzern bezahlten Geldes unter den Dienstleistungsbegriff.<sup>1305</sup>

Zusammengefasst erbringen die Nutzer durch die bewusste und unbewusste Übergabe ihrer Daten einen erheblichen Beitrag zur Wertschöpfung eines Unternehmens. Ohne Wörter in der Suchmaschine, ohne Profil bei Facebook, ohne Konsum von Werbung sowie ohne Files in der Cloud wäre es für ein Unternehmen der digitalen Wirtschaft unmöglich, Daten zu sammeln, zu analysieren und demzufolge Einkünfte und Gewinne zu erzielen.<sup>1306</sup> Die Nutzer stellen daher das intellektuelle Element der digitalen Wirtschaft dar. Sie bilden den neuen Anknüpfungspunkt.

---

<sup>1304</sup> Ausführlicher dazu <<http://www.20min.ch/schweiz/news/story/Darum-geht-Tamedia-gegen-Adblocker-vor-12709919>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

<sup>1305</sup> Zum Dienstleistungsbegriff, hinten 233 ff.

<sup>1306</sup> Ausführlicher dazu OECD, Zwischenbericht 2018, 54 ff.

### 3. Die Neuformulierung des Quellenbegriffs

Wie in Teil 1 dieser Arbeit und eingangs dieses Kapitels erwähnt, muss der Quellenbegriff den Nutzern und dem Marktstaat Rechnung tragen. Eine ähnliche Ansicht vertreten HONGLER und PISTONE, die festgelegt haben, dass als Quelle sämtliche Staaten gelten, in denen die Wertschöpfung stattfindet, unabhängig davon, ob es sich um den Angebots- oder um den Nachfragestaat handelt.<sup>1307</sup> Aufgrund der Verschmelzung von Produktions- und Konsumsphäre ist es jedoch fast unmöglich geworden, zwischen Angebots- und Nachfragestaat zu unterscheiden. Für die Neuformulierung des Quellenbegriffs bietet es sich deshalb an, die Denkweise von HONGLER und PISTONE als Ansatzpunkt heranzuziehen. Gestützt darauf und unter Berücksichtigung der oben geschilderten Überlegungen lautet der neue Begriff der Quelle wie folgt:

*«Die Quelle der Einkünfte befindet sich an jenem Ort, an dem die Nutzer zur Erarbeitung und Erwirtschaftung der Einkünfte beitragen.»*

Es ist unbestritten, dass dieser Quellenbegriff Konzepte und Voraussetzungen enthält, die eine weitere vertiefte Analyse und Bewertung erfordern. Um ein praktikables Betriebsstättenmodell zu entwickeln, das den Bedürfnissen und Anforderungen der digitalen Wirtschaft entsprechen kann, ist daher eine Erklärung der in dem Begriff der Quelle enthaltenen Ausdrücke erforderlich.

In der digitalen Welt wird unter dem Begriff «Nutzer» jemand verstanden, der eine Benutzerschnittstelle, eine Software oder eine Internetseite nutzt.<sup>1308</sup> Auch im Rahmen des oben vorgelegten Quellenbegriffs wird auf den allgemeinen Begriff der Nutzer verwiesen.

Die vorangehenden Überlegungen haben weiter gezeigt, dass die Nutzer das intellektuelle Element der digitalen Wirtschaft darstellen. Durch ihre Arbeit tragen sie zur Erwirtschaftung der Einkünfte eines internetbezogenen Unternehmens bei. Die Erarbeitung und Erwirtschaftung der Einkünfte ergibt sich aus folgenden Faktoren: Aus der (un-)bewussten Übergabe der persönlichen Daten, aus der für die Werbung geleisteten Aufmerksamkeit, aus der Tatsache, dass die Nutzer sich gleich selbst «auf

---

<sup>1307</sup> HONGLER/PISTONE, 19 und vorne, 186 ff.

<sup>1308</sup> Ausführlicher zum Nutzerbegriff <<https://www.seo-analyse.com/seo-lexikon/b/benutzer/>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018.

dem Markt» anbieten und aus dem von den Nutzern für den Erwerb von Waren und (Dienst-)Leistungen ausgegebenen Geld.<sup>1309</sup>

#### 4. Zusammenfassung

Dieses Kapitel hat gezeigt, dass die Daten der gemeinsame und neutrale Nenner der digitalen Wirtschaft sind. Mit anderen Worten stellen die Daten den Treibstoff der digitalen Wirtschaft dar.<sup>1310</sup> Wie bereits in Teil 1 erwähnt, steht die Erzielung der Einkünfte in einem engen Zusammenhang mit dem menschlichen Handeln. Die Fähigkeit zur Wertschöpfung und Erzielung der Einkünfte steht nur den Menschen zu. Wirtschaftsgüter können nur durch die Handlung einer Person Mehrwert erhalten, denn sie sind aus eigenem Antrieb dazu nicht in der Lage.<sup>1311</sup> Die Daten kommen von den Nutzern. Dies führte zur These, dass die Nutzer das intellektuelle Element bilden, das für die internetbezogenen Unternehmen zur Wertschöpfung und Erzielung von Einkünften erforderlich ist. Dabei stützt sich diese These auf das Phänomen des *«free labour»* bzw. der *«unconscious contributions»*. Gestützt darauf lässt sich ableiten, dass die Nutzer durch die (un-)bewusste Übergabe ihrer Daten, die von ihnen geleistete Aufmerksamkeit, das Angebot der eigenen Person «auf dem Markt», ihr eigenes Verkäuferhandeln sowie durch den Kauf von Produkten und (Dienst-)Leistungen für die Unternehmen der digitalen Wirtschaft entscheidend sind. Die These, dass die Nutzer das intellektuelle Element für die Erwirtschaftung der Einkünfte sind, ist daher gerechtfertigt.<sup>1312</sup> Die Nutzer bilden somit einen steuerrechtlichen Anknüpfungspunkt im Sinne einer wesentlichen digitalen Präsenz. Aus diesen Darlegungen ergibt sich folgender Quellenbegriff:<sup>1313</sup>

*«Die Quelle der Einkünfte befindet sich an jenem Ort, an dem die Nutzer zur Erarbeitung und Erwirtschaftung der Einkünfte beitragen.»*

Gestützt auf diese Überlegungen wird im folgenden Kapitel ein Besteuerungsmodell auf Basis des neuen Quellenbegriffs erarbeitet.

---

<sup>1309</sup> Vorne, 220 ff.

<sup>1310</sup> Vorne, 215 ff.

<sup>1311</sup> Vorne, 129 ff. und 217 ff.

<sup>1312</sup> Vorne, 217 ff.

<sup>1313</sup> Vorne, 225 ff.

## Kapitel 3: Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft auf Basis des neuen Quellenbegriffs

### I. Einführung

Teil 2 dieser Arbeit führte zur Erkenntnis, dass ein Paradigmenwechsel der Steuerrechtsordnung nicht erforderlich ist. Für die Besteuerung der Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft brauchen die Konzepte des internationalen Steuerrechts nur eine Anpassung an die Bedürfnisse und Anforderungen der digitalen Wirtschaft. Von allen untersuchten Vorschlägen zur Bewältigung der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft schien die Anpassung des Betriebsstättenbegriffs als eine der praktikabelsten Optionen.<sup>1314</sup>

Obwohl einige Ausnahmen existieren, die den dauerhaften Bezug zur Erdoberfläche sowie die physische Präsenz als Voraussetzung für das Bestehen einer Betriebsstätte nicht verlangen,<sup>1315</sup> stellen *de lege lata* beide Kriterien massgebende Erfordernisse für das Bestehen einer Betriebsstätte dar.<sup>1316</sup> Die Unternehmen der digitalen Wirtschaft können aber Einkünfte in einem Staat erwirtschaften, auch wenn sie dort keine oder nur eine geringe physische Präsenz haben. Dies führt dazu, dass die online tätigen Unternehmen keiner Besteuerung in demjenigen Staat unterliegen, aus dem die Einkünfte erwirtschaftet werden. Daraus ergibt sich der Bedarf nach einem Anknüpfungspunkt in Form einer wesentlichen digitalen Präsenz, der die Besteuerung dieser

---

<sup>1314</sup> Zum Ganzen vorne, 205 ff.

<sup>1315</sup> Dazu zählen u.a. die Bauausführungen und Montage i.S.v. Art. 5 Abs. 3 OECD-MA, der Tatbestand des unabhängigen Vertreters i.S.v. Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA sowie die in Rz. 41.11 des Kommentars zum OECD-MA bzw. in Art. 5 Abs. 3 lit. b UN-Modell geregelte Dienstleistungsbetriebsstätte. Diese Arten von Betriebsstätten verlangen keine feste Geschäftseinrichtung als Voraussetzung für deren Bestehen (Ausführlicher zu den einzelnen Betriebsstätten u.a. SCHREIBER/HONOLD/JAUN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 5 N 27 ff., N 94 und N 109 ff.).

<sup>1316</sup> GAOUA, EU Taxn. 2014, 11; GÖRL, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 5 Rz. 12; HINNEKENS, EU Taxn. 2001, 299; SCHREIBER/HONOLD/JAUN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 5 Rz. 8. Das Erfordernis der physischen Präsenz wird auch vom Kommentar zu Art. 5 OECD-MA betont: «[...]there has to be a link between the place of business and a specific geographical point [...]» (Kommentar zum OECD-MA, Art. 5 Rz. 5).

Unternehmen ermöglicht. Diese wesentliche digitale Präsenz schaffen die Nutzer mit ihrem Verhalten.<sup>1317</sup> Die Schaffung einer wesentlichen digitalen Präsenz bewirkt die Entstehung einer Betriebsstätte im Quellenstaat. Von allen Betriebsstättenarten scheint einzig das heute geltende Konzept der Dienstleistungsbetriebsstätte einen optimalen Ausgangspunkt für die Erarbeitung eines Besteuerungsmodells für die digitale Wirtschaft zu sein.<sup>1318</sup> Ziel der nächsten Abschnitte ist es, dies zu beweisen.

## **II. Die Dienstleistungsbetriebsstätte – Ein Überblick**

### **1. Einführung**

Der Betriebsstättenbegriff bezieht sich auf nutzentheoretische Überlegungen. Vor diesem Hintergrund lässt sich der Grund für die Einführung einer Dienstleistungsbetriebsstätte aus Gleichbehandlungsüberlegungen ableiten. Die in Rz. 41.11 des Kommentars zum OECD-MA enthaltene Begründung für die Übernahme einer Regelung betreffend die Dienstleistungsbetriebsstätte macht deutlich, dass durch die Einführung einer solchen Betriebsstätte eine bestehende Gesetzeslücke gefüllt werden kann. Eine Dienstleistung, die in einem anderen Staat ohne feste Geschäftseinrichtung erbracht wird, ist mit einer unternehmerischen Geschäftstätigkeit vergleichbar, die in einem anderen Staat durch eine feste Geschäftseinrichtung erbracht wird. Bei beiden Fällen wird die Teilnahme am wirtschaftlichen Leben dieses Staates vorausgesetzt. Um daher eine Neutralität der Besteuerung gewährleisten zu können, müsse die Be-

---

<sup>1317</sup> Ausführlicher dazu vorne, 220 ff.

<sup>1318</sup> Diese Betrachtungsweise wird auch von einem Teil der Lehre befürwortet. U.a. sah der im Jahr 2005 veröffentlichte Bericht der OECD zum E-Commerce das Konzept der Dienstleistungsbetriebsstätte als mögliche Lösung für die Besteuerung der aus dem E-Commerce erwirtschafteten Gewinne vor (OECD, E-Commerce, 126 und 128; so auch SCHAFFNER, 108). Dieser Vorschlag wurde aber mit der Begründung abgelehnt, dass die Übernahme einer Dienstleistungsbetriebsstätte in die Doppelbesteuerungsabkommen Probleme aufgeworfen hätte. Dazu zählen u.a. das Risiko der Doppelbesteuerung und das Problem der Gewinnzuordnung (Zum Ganzen SCHAFFNER, 108; so auch WICHMANN, Bull. Int. Tax. 2004, 201).



triebsstättenschwelle gesenkt und dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht an den auf seinem Gebiet erwirtschafteten Dienstleistungseinkommen gestattet werden.<sup>1319</sup>

## 2. Gesetzliche Grundlage und allgemeine Voraussetzungen

Im Gegensatz zur UNO<sup>1320</sup> hat die OECD auf die Ergänzung des OECD-MA um eine entsprechende Vorschrift für die Dienstleistungsbetriebsstätte verzichtet.<sup>1321</sup> Mit einem Mustervorschlag räumt jedoch der OECD-Kommentar zum Musterabkommen den Staaten die Möglichkeit ein, die die Betriebsstätte betreffende Norm mit einem Absatz zu erweitern, der die Erbringung von Dienstleistungen regelt.<sup>1322</sup> Dieser Mustervorschlag lautet wie folgt:<sup>1323</sup>

*«Notwithstanding the provisions of paragraphs 1, 2 and 3, where an enterprise of a Contracting State performs services in the other Contracting State*

*a) through an individual who is present in that other State for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period, and more than 50 per cent of the gross revenues attributable to active business activities of the enterprise during this period or periods are derived from the services performed in that other State through that individual, or*

*b) for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve-month period, and these services are performed for the same project or for con-*

---

<sup>1319</sup> Zum Ganzen Kommentar zum OECD-MA, Art. 5 Rz. 42.11; ROSENBERGER/VITALI/ZIEHR, Beilage zu Heft 18 IStR 2010, 5 f. m.a.H.; VOGELSANG, 270.

<sup>1320</sup> Die Dienstleistungsbetriebsstätte ist ausdrücklich in Art. 5 Abs. 3 lit. b UN-Modell beschrieben und lautet wie folgt: *«The term 'permanent establishment' also encompasses [...] (b) The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue (for the same or a connected project) within a Contracting State for a period or periods aggregating more than 183 days in any 12-month period commencing or ending in the fiscal year concerned.»*

<sup>1321</sup> SCHAFFNER, 105; SCHREIBER/HONOLD/JUAN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 5 N 15; VOGELSANG, 271; ausführlicher dazu auch Kommentar zum OECD-MA, Art. 5 Rz. 42.11 bis 42.48.

<sup>1322</sup> SCHREIBER/HONOLD/JUAN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 5 N 13.

<sup>1323</sup> Kommentar zum OECD-MA, Art. 5 Rz. 42.23.

*nected projects through one or more individuals who are present and performing such services in that other State*

*the activities carried on in that other State in performing these services shall be deemed to be carried on through a permanent establishment of the enterprise situated in that other State, unless these services are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if performed through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph. For the purposes of this paragraph, services performed by an individual on behalf of one enterprise shall not be considered to be performed by another enterprise through that individual unless that other enterprise supervises, directs or controls the manner in which these services are performed by the individual. »*

Eine Dienstleistungsbetriebsstätte liegt vor, wenn eine Dienstleistung in einem anderen Staat durch eine natürliche Person erbracht wird, die sich in diesem Staat mehr als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten aufhält und mehr als 50% der dem Unternehmen in diesem Zeitraum aus aktiver Geschäftstätigkeiten zuzurechnenden Bruttoeinnahmen erzielt oder wenn ein Unternehmen in dem anderen Staat Dienstleistungen für dasselbe Projekt oder für miteinander verbundene Projekte während mehr als 183 Tagen innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten erbringt.<sup>1324</sup>

Mangels der Voraussetzung der festen Geschäftseinrichtung macht die OECD an mehreren Stellen deutlich, dass die Dienstleistungsbetriebsstätte nur eine Betriebsstättenfiktion darstellt.<sup>1325</sup> Wie aber auch VOGELANG betont, ist es in diesem Fall besser, «von einer definitorischen Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs statt von einer Fiktion zu sprechen».<sup>1326</sup>

---

<sup>1324</sup> GÖRL, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 5 Rz. 70a; SCHAFFNER, 109.

<sup>1325</sup> Kommentar zum OECD-MA, Art. 5 Rz. 42.25; GÖRL, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 5 Rz. 70a; HEINSEN, in: Löwenstein/Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 137; SCHREIBER/HONOLD/JUAN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 5 N 13; VOGELANG, 272.

<sup>1326</sup> VOGELANG, 272.

Zum Zweck der im Abschnitt 3 dieses Kapitels geschilderten Überlegungen<sup>1327</sup> wird im folgenden Abschnitt nicht auf jede einzelne Voraussetzung der Dienstleistungsbetriebsstätte eingegangen.<sup>1328</sup> Es wird nur der Begriff der Dienstleistung geschildert.

### **3. Der Begriff der Dienstleistung**

#### **3.1 Im Allgemeinen**

Der von der OECD vorgeschlagene Mustertext enthält keine bestimmte Definition des Begriffs der Dienstleistung.<sup>1329</sup> Die Bestimmung des Begriffs der Dienstleistung wird weiter durch die Tatsache erschwert, dass weder in der Lehre noch in der Praxis eine einheitliche bzw. deutliche Definition der Dienstleistung vorliegt. Dienstleistungen können verschiedene Erscheinungsformen aufweisen: Neben den gewerblichen Dienstleistungen, die das administrative, kaufmännische und technische Gebiet umfassen, werden Dienstleistungen auch von Künstlern oder Freiberuflern, wie z.B. Ärzten, Anwälten oder Ingenieuren erbracht.<sup>1330</sup> Um das Problem der Begriffsbestimmung zu lösen, schlägt ein Teil der Lehre vor, den Begriff der Dienstleistung nach der in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA vorgesehenen lex fori auszulegen.<sup>1331</sup> Für die Bestimmung des abkommensrechtlichen Dienstleistungsbegriffs wird nachfolgend auf das innerstaatliche Recht der Schweiz verwiesen.

#### **3.2 Der Begriff der Dienstleistung nach schweizerischem Recht**

Weder im DBG noch im StHG wird der Begriff der Dienstleistung definiert. Eine Definition der Dienstleistung ist aber im Mehrwertsteuerrecht der Schweiz zu finden.<sup>1332</sup> Gemäss Art. 3 lit. e MwStG ist eine Dienstleistung jede Leistung, die keine Lieferung

---

<sup>1327</sup> Hinten, 232 ff.

<sup>1328</sup> Ausführlicher zu den einzelnen Voraussetzungen der Dienstleistungsbetriebsstätte u.a. VOGELSANG, 274 ff. m.a.H.

<sup>1329</sup> VOGELSANG, 274.

<sup>1330</sup> ROSENBERGER/VITALI/ZIEHR, Beilage zu Heft 18 IStR 2010, 3; VOGELSANG, 274.

<sup>1331</sup> HEINSEN, in: Löwenstein/Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 135 f.; VOGELSANG, 274.

<sup>1332</sup> CAN, 670; VOGELSANG, 275.

ist.<sup>1333</sup> Ausserdem fallen *ex lege* unter den mehrwertsteuerrechtlichen Dienstleistungsbegriff die gesetzlich geschützten Immaterialgüterrechte, die Überlassung der immateriellen Werte und Rechte sowie das Dulden und Unterlassen einer Handlung bzw. eines Zustandes.<sup>1334</sup> Im Gegensatz dazu lässt sich eine Lieferung nach Art. 3 lit. d MwStG durch das Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, durch die Überlassung eines Gegenstandes zum Gebrauch bzw. zur Nutzung sowie durch das Abliefern eines Gegenstandes kennzeichnen.<sup>1335</sup> Im Allgemeinen kann man davon ausgehen, dass das Mehrwertsteuerrecht der Schweiz den Begriff der Lieferung und denjenigen der Dienstleistung als ergänzende Begriffe betrachtet.<sup>1336</sup> Eine Tätigkeit wird als Dienstleistung qualifiziert, wenn es sich nicht um die Übertragung eines Gegenstandes handelt.<sup>1337</sup>

### **III. Das Konzept der Dienstleistungsbetriebsstätte auf dem Gebiet der digitalen Wirtschaft**

#### **1. Einführung**

Nach geltendem Konzept der Dienstleistungsbetriebsstätte sind die Unternehmen als Dienstleistungsbetrieb einzustufen, wenn sie eine Dienstleistung in einem anderen Staat erbringen.<sup>1338</sup> Das Konzept der Dienstleistungsbetriebsstätte auf dem Gebiet der digitalen Wirtschaft bezieht sich dagegen auf den Gedanken, dass die Nutzer die Dienstleistungserbringer sind. Durch die Dienstleistungserbringung schaffen die Nutzer eine wesentliche digitale Präsenz für das die Dienstleistung beziehende Un-

---

<sup>1333</sup> Ausführlicher dazu BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Kommentar MwStG, Art. 3 N 39 ff.

<sup>1334</sup> Art. 3 lit. e Ziff. 1 und Ziff. 2 MwStG. Ausführlicher zu den einzelnen Arten von Dienstleistungen BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Kommentar MwStG, Art. 3 N 108 ff.; VOGELSANG, 275.

<sup>1335</sup> Ausführlicher zu den einzelnen Arten von Lieferung u.a. BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Kommentar MwStG, Art. 3 N 61 ff.

<sup>1336</sup> VOGELSANG, 275 m.a.H.

<sup>1337</sup> VOGELSANG, 275.

<sup>1338</sup> Dazu vorne, 231 ff.

ternehmen in einem Staat und bewirken somit die Entstehung einer Dienstleistungsbetriebsstätte im Quellenstaat.

Wie oben bereits dargelegt, tragen die Nutzer zu den Geschäftstätigkeiten bzw. zur Wertschöpfung eines Unternehmens der digitalen Wirtschaft bei.<sup>1339</sup> Die Nutzer können somit als Teil der Infrastruktur betrachtet werden. Der Ansatz, dass die Infrastruktur als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung gelten kann, wird von einem Teil der Lehre beanstandet. Kritisch äussert sich u.a. OSWALD, die betont, dass:<sup>1340</sup>

*«Dienstleistungen, die direkt an Unternehmen erbracht werden, die im Ausland ihre Wertschöpfung schaffen, sind keine ersichtlich.»*

Diese Betrachtungsweise trägt jedoch nicht der Tatsache Rechnung, dass – wie in nächstem Abschnitt klargestellt wird – die von den Nutzern geleistete Arbeit eine Dienstleistung darstellt.

## **2. Der Dienstleistungsbegriff in der Welt der digitalen Wirtschaft**

### **2.1 Einführung**

Wie bereits erwähnt, liegt weder in der Lehre noch in der Praxis eine einheitliche bzw. deutliche Definition der Dienstleistung vor.<sup>1341</sup> Nach schweizerischem Mehrwertsteuerrecht wird eine Tätigkeit als Dienstleistung qualifiziert, wenn es sich nicht um die Übertragung eines Gegenstandes handelt.<sup>1342</sup> Die EU-Kommission hat ausserdem einen Begriff für die digitalen Dienstleistungen erarbeitet. Darunter werden diejenigen Dienstleistungen verstanden, deren Erbringung über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk in einer automatisierten Weise und nur mit minimalem menschlichem Handeln aufseiten der Erbringer geschieht.<sup>1343</sup> Schliesslich betont die OECD

---

<sup>1339</sup> Vorne, 220 ff.

<sup>1340</sup> OSWALD, 20.

<sup>1341</sup> Vorne, 231 ff.

<sup>1342</sup> VOGELSANG, 275 und vorne, 231.

<sup>1343</sup> Dazu zählen bspw. die Überlassung digitaler Produkte allgemein, z.B. Software und zugehörige Änderungen oder Upgrades (Art. 3 Ziff. 5 lit. a RL-Digitale Wirtschaft) oder die Dienste, die in elektronischen Netzwerken eine Präsenz zu geschäftlichen oder persönlichen Zwecken, z.B. eine Webseite, vermitteln oder unterstützen (Art. 3 Ziff. 5 lit. b RL-Digitale Wirtschaft). Diese

in dem OECD-Kommentar zum Musterabkommen, dass das Vorliegen einer Dienstleistung immer zu bejahen ist, wenn sie im Interesse eines Dritten ausgeübt wird.<sup>1344</sup>

Fraglich ist daher, ob die von den Nutzern geleistete Arbeit – die Übergabe der Daten, der Konsum der Werbung, das Angebot der eigenen Person, das eigene Verkäuferhandeln und das für Waren und (Dienst-)Leistungen ausgegebene Geld<sup>1345</sup> – als Dienstleistung betrachtet werden kann.

## 2.2 Die Daten als Dienstleistung

Unter dem Begriff Daten versteht man *«a reinterpretable representation of information in a formalized manner suitable for communication, interpretation or processing»*.<sup>1346</sup> Auf digitalisierter bzw. entmaterialisierter Ebene ist es von Belang, dass die IKT keine Unterschiede zwischen den Begriffen Daten und Informationen macht. Beide beschreiben die Darstellung von digitalisierten Informationen in kodierter Form.<sup>1347</sup> Aufgrund der folgenden Gründe erfüllen die Daten die Voraussetzungen einer Dienstleistung:

Die Daten stellen keinen Gegenstand dar. Gemäss schweizerischem Recht ist eine Sache *«ein körperlicher, von anderen abgegrenzter Gegenstand, der tatsächlicher und rechtlicher Beherrschung zugänglich ist.»*<sup>1348</sup> Von massgebender Bedeutung ist die Körperlichkeit. Nach herrschender Lehre kann eine Sache nur ein *«materieller, mas-*

---

Definition der digitalen Dienstleistungen stimmt mit dem Begriff der *«elektronisch erbrachten Dienstleistungen»*, der in Art. 7 der Durchführungsverordnung (EU) 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem enthalten ist, überein. Beide Definitionen beinhalten dieselbe Art von Dienstleistungen (EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 8 f.; Art. 3 Ziff. 5 RL-Digitale Wirtschaft).

<sup>1344</sup> Kommentar zum OECD-MA, Art. 5 Rz. 42.30; dazu auch ROSENBERGER/VITALI/ZIEHR, Beilage zu Heft 18 IStR 2010, 8.

<sup>1345</sup> Vorne, 220 ff.

<sup>1346</sup> Diese Definition stammt aus dem Wörterbuch zur Informations- und Kommunikationstechnologie, abrufbar unter: <<https://www.iso.org/obp/ui/-iso:std:iso-iec:2382:ed-1:v1:en>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018; siehe dazu auch vorne, 19 f.

<sup>1347</sup> SOOKMAN, 145 m.a.H.; vorne, 19 f.

<sup>1348</sup> BSK ZGB II-WIEGAND, vor Art. 641 ff. N 6.

*senbehafteter Gegenstand*»<sup>1349</sup> sein.<sup>1350</sup> Aufgrund der Tatsache, dass den Daten die Körperlichkeit fehlt, können sie keine Sache sein. Diese Aussage kann anhand des Beispiels von WIEGAND erklärt werden:<sup>1351</sup>

*«[...] So ist etwa der Datenträger eine bewegliche Sache, das darauf gespeicherte Gedankengut dagegen ist Gegenstand des Immaterialgüterrechts.»*

Daraus ergibt sich, dass die Daten Immaterialgüter und folglich Dienstleistungen nach schweizerischem Recht sind.

Die Daten fallen auch unter die Definition der EU-Kommission, denn sie werden über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk in einer automatisierten Weise und nur mit minimalem menschlichem Handeln aufseiten des Erbringers geleistet. Diese Definition umschreibt das Verhalten des Nutzers. Der Besuch der Webseite eines online tätigen Unternehmens durch die Nutzer mittels einer Benutzerschnittstelle entspricht der Erbringung *«über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk»*. Hinzu kommt, dass alle Nutzer elektronische Datenspuren hinterlassen.<sup>1352</sup> Das Hinterlassen dieser Datenspuren erfolgt in einer automatisierten Weise und lässt sich nicht verhindern. Wie oben bereits erwähnt, überlassen schliesslich die Nutzer ihre Daten (un-)bewusst und daher mit einem minimalen menschlichen Handeln.<sup>1353</sup>

Die Daten werden schliesslich auch im Interesse eines Dritten übergeben. Wie bereits mehrmals erwähnt, dienen die gesammelten Daten der Optimierung der Unternehmensstrategie, der Leistungserbringung, der Produktentwicklung und der Preispolitik der Unternehmen der digitalen Wirtschaft und führen folglich zu einer Umsatz- bzw. Gewinnsteigerung. Die gesammelten Daten können ferner auch an Dritte verkauft

---

<sup>1349</sup> FRÖHLICH-BLEULER, Eigentum an Daten?, Jusletter 6. März 2017, 5.

<sup>1350</sup> Dazu u.a. KÄLIN, 49 m.a.H; BSK ZGB II-WIEGAND, vor Art. 641 ff. N 10.

<sup>1351</sup> BSK ZGB II-WIEGAND, vor Art. 641 ff. N 10.

<sup>1352</sup> BÜHLMANN/SCHNÜEPP, in: Passadelis/Rosenthal/Thür, Datenschutzrecht, § 19 Rz. 19.2; HESS/SCHREINER, DuD 2012, 105; KÖHNTOPP/KÖHNTOPP, CR 2000, 48.

<sup>1353</sup> Vorne, 220 ff.

werden. Mit anderen Worten ziehen die internetbezogenen Unternehmen daraus immer Vorteile.<sup>1354</sup>

### **2.3 Die übrige geleistete Arbeit als Dienstleistung**

Wie die Daten fällt auch die übrige geleistete Arbeit unter den Begriff der Dienstleistung nach dem Recht der Schweiz und der EU. Die der Werbung gewidmete Aufmerksamkeit, das Angebot der eigenen Person «auf dem Markt» sowie das eigene Verkäuferhandeln stellen keinen Gegenstand dar und werden über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk in einer automatisierten Weise und nur mit minimalem menschlichem Handeln aufseiten der Nutzer erbracht. Schliesslich, wie bereits mehrmals dargelegt, tragen die Nutzer durch ihre geleistete Arbeit zur Wertschöpfung der Unternehmen der digitalen Wirtschaft bei und handeln daher in ihrem Interesse.<sup>1355</sup>

### **2.4 Zusammenfassung**

Aus dem Dargelegten ergibt sich, dass die von den Nutzern geleistete Arbeit in Form der (un-)bewussten Übergabe der persönlichen Daten, der Aufmerksamkeit für Werbung, des Angebots der eigenen Person «auf dem Markt» sowie des eigenen Verkäuferhandelns und des von den Nutzern für den Erwerb von Waren und (Dienst-)Leistungen ausgegebenen Gelds Dienstleistungen darstellen.

Da sich diese Arbeit auf die digitale Wirtschaft bezieht, ist der Begriff «digitale Dienstleistung» am besten geeignet, um die von den Nutzern geleistete Arbeit zu beschreiben. Nachfolgend wird daher nur von digitalen Dienstleistungen gesprochen.

## **3. Die online-Dienstleistungsbetriebsstätte**

Die Erarbeitung des Begriffs der online-Dienstleistungsbetriebsstätte soll den *steuerlichen Rahmenbedingungen von Ottawa* Rechnung tragen. Dabei handelt es sich um die Prinzipien der Neutralität, der Effizienz, der Verlässlichkeit und Verständlichkeit, der

---

<sup>1354</sup> Vorne, 20 ff. und 215 ff.

<sup>1355</sup> Vorne, 217 ff.



Wirksamkeit und Fairness und das Prinzip der Flexibilität.<sup>1356</sup> Das neue Konzept der Dienstleistungsbetriebsstätte soll weiter die drei Hauptgeschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft umfassen. Dabei handelt es sich um die Unternehmen, deren Hauptentnahmen sich aus der Online-Werbung und aus der Umsetzung eines gezielten Marketingkonzepts ergeben, die E-Commerce-Unternehmen, die (Dienst-)Leistungen ausschliesslich online anbieten oder einen Teil des Geschäftsprozesses online durchführen und die Sharing Economy-Unternehmen.<sup>1357</sup> Ferner gilt es, Bagatellfälle ausser Acht zu lassen und die Startup-Unternehmen nicht unnötig zu belasten. Der Dienstleistungsbetriebsstättenbegriff soll vor allem die Tatsache widerspiegeln, dass die Nutzer und deren geleistete Arbeit massgebend für die Erwirtschaftung der Einkünfte der digitalisierten Unternehmen sind.<sup>1358</sup>

Gestützt auf die Tatsache, dass die Nutzer als Dienstleistungserbringer und deren geleistete Arbeit als digitale Dienstleistung eine wesentliche digitale Präsenz in einem Staat schaffen, könnte der Begriff der Dienstleistungsbetriebsstätte wie folgt lauten:

*«Eine Dienstleistungsbetriebsstätte liegt in einem Staat vor, wenn die in diesem Staat ansässigen Nutzer einem online tätigen Unternehmen digitale Dienstleistungen erbringen.»*

Dieser Dienstleistungsbetriebsstättenbegriff ist jedoch zu weit formuliert, denn es reicht nur ein Nutzer in einem Staat, der zu einem beliebigen Zeitpunkt eine digitale Dienstleistung für ein online tätiges Unternehmen erbringt, um eine Dienstleistungsbetriebsstätte zu begründen. Dies spricht gegen die oben aufgezählten Begriffsbedingungen. Zuerst muss definiert werden, was unter dem Begriff «in diesem Staat ansässiger Nutzer» zu verstehen ist. Des Weiteren muss eine zeitliche Grenze festgesetzt werden. Ausserdem ist die Festlegung von Schwellenwerten erforderlich. Fraglich ist, welche Schwellenwertart diesen Bedingungen optimal entspricht.

---

<sup>1356</sup> OECD, Ottawa, 4; OECD, Digital Economy, 25 f.; OECD, Final Report – Action 1, 17, 20 f. und 152; ausführlicher zu den einzelnen Begriffen vorne, 147 f.

<sup>1357</sup> Ausführlicher dazu vorne, 26 ff.

<sup>1358</sup> Gleicher Meinung EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 9.

### 3.1 Die Begriffserläuterung, die Festsetzung der zeitlichen Grenze und die Festlegung der Schwellenwerte

#### a) Der Begriff der «in diesem Staat ansässigen Nutzer»

In dem Vorschlag für eine Richtlinie zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft hat sich die EU-Kommission auf eine künstliche Ansässigkeit der Nutzer bezogen.<sup>1359</sup> Ein Nutzer gilt als in einem Mitgliedstaat ansässig, wenn er:<sup>1360</sup>

*«[...] in dem betreffenden Steuergesetzgebiet und Steuerzeitraum ein Gerät benutzt, um auf eine digitale Schnittstelle zuzugreifen, über die die digitalen Dienstleistungen bereitgestellt werden.»*

Um festlegen zu können, wo sich der Ort der Gerätenutzung befindet, hat die EU-Kommission in Art. 6 Abs. 6 RL-Digitale Wirtschaft geregelt, dass die Ortbestimmung der Gerätenutzung anhand der Internet-Protokoll-Adresse (IP-Adresse) des Gerätes, oder, falls dies genauer ist, über eine andere Methode der Geolokalisierung zu bestimmen sei.<sup>1361</sup> Unter dem Begriff der Internet-Protokoll-Adresse versteht man eine digitalisierte Adresse, die auf dem Internet Protokoll<sup>1362</sup> beruht und den mit dem Netzwerk verbundenen Geräten zugeordnet ist. Diese Adresse dient der Lokalisierung und Erreichbarkeit der Geräte.<sup>1363</sup> Meines Erachtens stellt die IP-Adresse eine geeignete Anknüpfung für die Festlegung einer fiktiven Ansässigkeit der Nutzer dar. Die Anknüpfung an die IP-Adresse deckt sich mit den Eigenschaften der digitalen Wirtschaft und trägt dem Nutzenprinzip Rechnung.<sup>1364</sup> Das folgende Beispiel dient der besseren Erklärung dieses Gedankengangs:<sup>1365</sup>

---

<sup>1359</sup> KROPPEL/VAN DER HAM, IWB 2018, 340.

<sup>1360</sup> Art. 4 Abs. 4 RL-Digitale Wirtschaft.

<sup>1361</sup> Art. 4 Abs. 6 RL-Digitale Wirtschaft.

<sup>1362</sup> Zum Begriff des Internet Protokolls vorne, Fn. 25.

<sup>1363</sup> Ausführlicher dazu vorne, 7 ff.

<sup>1364</sup> Ausführlicher zu diesem Prinzip vorne, 69 ff.

<sup>1365</sup> Dabei handelt es sich um ein Beispiel, das sich auf einen Sachverhalt des OECD, Final Report – Action 1, 65 f. stützt.

Caius mit Wohnsitz im Staat A kauft während eines Aufenthalts im Staat B in einem Online-Shop Waren ein, die er weiter vom Staat C aus verwendet. Wird die IP-Adresse des von Caius für den Einkauf verwendeten Geräts als Anknüpfungspunkt genommen, liegt die Quelle der Einkünfte im Staat B.

Die digitalisierte Welt hat zu einer Aufweichung der Landesgrenzen geführt. Die digitalen Vorgänge sind so dynamisch, dass die herkömmlichen steuerrechtlichen Anknüpfungspunkte wie die physische Präsenz nicht mehr zeitgemäss erscheinen. Eine Anknüpfung an dem Ansässigkeitsstaat ist daher auszuschliessen, denn die Mobilität stellt eine der wesentlichen Eigenschaften der digitalen Wirtschaft dar, die auch die Nutzer betrifft. Die Nutzer können nicht nur von zu Hause, sondern auch aus der Ferne und grenzüberschreitend (Rechts-)Geschäfte abschliessen. Im Gegensatz zum Ansässigkeitsstaat, der quasi fix und unbeweglich ist, folgen die IP-Adresse den Ortwechseln der Nutzer und deren Geräte. Diese Beweglichkeit deckt sich vollständig mit den Eigenschaften der digitalen Wirtschaft.

Wie ich im ersten Teil dieser Arbeit argumentiert habe, stellt die im Staat der Nutzer bestehende Infrastruktur einen wesentlichen Vorteil für ein ausländisches Unternehmen bei der Erzielung der Einkünfte dar. Mit anderen Worten stellt der Staat, in dem sich ein Nutzer befindet, die notwendige Infrastruktur zur Verfügung, die dem betroffenen Unternehmen den Verkauf seiner Produkte und seiner Leistungen ermöglicht. Unter den Begriff der Infrastruktur fallen nicht nur die internetbezogenen Einrichtungen, sondern beispielsweise auch die Energieversorgung, die Abfallentsorgung, das Strassenwesen und das Rechtssystem.<sup>1366</sup> Um den Kauf im Staat B abzuschliessen, hat Caius die Infrastruktur dieses Staats verwendet. Dem Staat B steht daher das Recht zu, eine Gegenleistung für die Infrastrukturnutzung durch Caius zu verlangen. Es ist damit gerechtfertigt, dem Staat B das Besteuerungsrecht zuzuweisen, denn gemäss Nutzenprinzip versteht sich die Steuer als Gegenleistung für die staatlichen Leistungen. Die Anknüpfung an die IP-Adresse eines Gerätes begünstigt ausserdem die zwischenstaatliche Gerechtigkeit, die sich auf die Zuordnung eines gerechten

---

<sup>1366</sup> HONGLER/PISTONE, 19 und 23 und auch vorne, 78 ff. sowie 81 ff.

Anteils der aus den grenzüberschreitenden Sachverhalten ergebenden Steuereinnahmen richtet.<sup>1367</sup>

**b) Die zeitliche Grenze**

Ein effizienter Dienstleistungsbetriebsstättenbegriff setzt auch eine zeitliche Grenze voraus. Die vorgeschlagene zeitliche Voraussetzung bezieht sich auf das innerstaatliche Steuerrecht der Schweiz, das als Steuerperiode das Geschäftsjahr vorsieht.<sup>1368</sup> Die zeitliche Grenze lautet daher wie folgt:

*«innerhalb eines Geschäftsjahrs.»*

**c) Der Bezug auf die Nutzerzahl**

Oben wurde gezeigt, dass die Nutzer durch ihr Verhalten eine wesentliche digitale Präsenz in einem Staat schaffen.<sup>1369</sup> Die Gesamtzahl der täglichen, monatlichen oder jährlichen Nutzer eines online tätigen Unternehmens<sup>1370</sup> kann jedoch nicht als objektiv richtiger Schwellenwert dienen, weil die Nutzer bzw. deren Daten<sup>1371</sup> für die drei Hauptgeschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft nicht gleich viel wert sind. Ein online tätiges Unternehmen kann eine sehr grosse Nutzerbasis haben, aber der Beitrag jedes einzelnen Nutzers zur Wertschöpfung kann niedrig sein. Ein anderes online tätiges Unternehmen kann hingegen eine kleine Nutzerbasis haben, aber der Beitrag jedes einzelnen Nutzers zur Wertschöpfung kann trotzdem sehr hoch sein.<sup>1372</sup> Die Nutzerzahl stellt daher keinen optimalen Bezug dar.

---

<sup>1367</sup> Ausführlicher zur zwischenstaatlichen Gerechtigkeit vorne, 85 ff.

<sup>1368</sup> Art. 79 Abs. 2 DBG und Art. 31 Abs. 2 StHG; dazu auch u.a. BLUMENSTEIN/LOCHER, 339.

<sup>1369</sup> Vorne, 217 ff.

<sup>1370</sup> Eine solche Lösung hat die OECD vorgeschlagen (ausführlicher dazu OECD, Final Report – Action 1, 110 und vorne, 153 f.).

<sup>1371</sup> Zum Wert der Daten vorne, 24 ff.

<sup>1372</sup> Vgl. EU-COMMISSION, Richtlinie digitale Wirtschaft, 9.

**d) Die Anwendung eines prozentualen Schwellenwerts**

Gemäss dem Mustervorschlag der OECD liegt eine Dienstleistungsbetriebsstätte vor, wenn eine Dienstleistung in einem anderen Staat durch eine natürliche Person erbracht wird, die sich in diesem Staat mehr als 183 Tagen innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten aufhält und mehr als 50% der dem Unternehmen in diesem Zeitraum aus aktiver Geschäftstätigkeiten zuzurechnenden Bruttoeinnahmen erzielt.<sup>1373</sup> Mit anderen Worten ist einen steuerrechtlichen Anknüpfungspunkt in einem anderen Staat zu bejahen, wenn *«sich die Tätigkeit im anderen Staat so weit verdichtet, dass mehr als 50% des Umsatzes durch im anderen Staat erbrachte Dienstleistungen generiert werden.»*<sup>1374</sup> Der 50%-Schwellenwert könnte auch auf dem Gebiet der digitalen Wirtschaft Anwendung finden. Gestützt darauf könnte der Begriff der Dienstleistungsbetriebsstätte wie folgt lauten:

*«Eine Dienstleistungsbetriebsstätte liegt in einem Staat vor, wenn die in diesem Staat ansässigen Nutzer dem online tätigen Unternehmen digitale Dienstleistungen erbringen, die innerhalb eines Geschäftsjahrs in diesem Staat zur Erwirtschaftung von 50% des Umsatzes führen.»*

Folgende Bemerkungen sollen berücksichtigt werden:

Die Unternehmen, die vor allem durch die übertragenen Daten der Nutzer bzw. durch das Geschäftsmodell der Online-Werbung ihre Einkünfte erzielen, werden immer als Dienstleistungsbetriebsstätte qualifiziert. Dieser 50%-Schwellenwert wird jedoch auch diejenige Startup-Unternehmen umfassen, die ihre Einkünfte hauptsächlich online erwirtschaften. Das neue Konzept der Dienstleistungsbetriebsstätte soll Bagatellfälle ausser Acht lassen und die Startup Unternehmen nicht unnötig belasten.<sup>1375</sup> Die reine Anwendung des 50%-Schwellenwerts ist daher für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft nicht geeignet. Um die Bagatellfälle ausser Acht zu lassen und die Startup-Unternehmen zu schützen, lässt sich der 50%-Schwellenwert mit einem absoluten Betrag kombinieren. Gestützt darauf könnte der Begriff der Dienstleistungsbetriebsstätte wie folgt lauten:

---

<sup>1373</sup> GÖRL, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 5 Rz. 70a; SCHAFFNER, 109; vorne, 228 ff.

<sup>1374</sup> ROSENBERGER/VITALI/ZIEHER, Beilage zu Heft 18 IStR 2010, 6; hervorhebung hinzugefügt.

<sup>1375</sup> Vorne, 236 f.

*«Eine Dienstleistungsbetriebsstätte liegt in einem Staat vor, wenn die in diesem Staat ansässigen Nutzer dem online tätigen Unternehmen digitale Dienstleistungen erbringen, die innerhalb eines Geschäftsjahrs in diesem Staat zur Erwirtschaftung von 50% des Umsatzes des betroffenen Unternehmens führen. 50% des Umsatzes müssen mindestens CHF 10'000'000 betragen.»*

Der auf CHF 10'000'000 angesetzte absolute Betrag stellt nur einen Vorschlag dar. Richtigerweise erfasst die obige Definition auch rein online tätigen Unternehmen. Dabei stellt der absolute Betrag sicher, dass die kleinen Fälle und die Startup-Unternehmen nicht unter den Begriff der Dienstleistungsbetriebsstätte fallen. Diese Schwellenwerte können jedoch zu einer Ungleichbehandlung führen, wie nachfolgendes Beispiel zeigt:

Nehmen wir das Unternehmen A und das Unternehmen B mit Sitz im Staat X, die sowohl online als auch physisch im Staat Y tätig sind. Wir gehen weiter davon aus, dass beide Unternehmen aufgrund der physischen Präsenz im Staat Y eine physische Betriebsstätte haben. Wichtig ist die Tatsache, dass die Unternehmen A und B die online (Rechts-)Geschäfte nicht von den physischen Betriebsstätten im Staat Y, sondern selbst ausführen. Hinsichtlich der online (Rechts-)Geschäfte sind daher das Unternehmen A und das Unternehmen B im Staat Y ohne das Vorliegen einer physischen Präsenz tätig. Am Ende des Geschäftsjahrs beträgt der Umsatz des Unternehmens A CHF 60'000'000 und der des Unternehmens B CHF 100'000'000. Das Unternehmen A hat 50% seines Umsatzes (d.h. CHF 30'000'000) aus den physischen (Rechts-)Geschäften und die restlichen 50% (d.h. CHF 30'000'000) aus den online (Rechts-)Geschäften erwirtschaftet. Das Unternehmen B hat dagegen 70% seines Umsatzes (d.h. CHF 70'000'000) aus den physischen (Rechts-)Geschäften und 30% seines Umsatzes (d.h. CHF 30'000'000) aus den online (Rechts-)Geschäften erwirtschaftet. Wenn sowohl die 50%-Grenze als auch der absolute Betrag in Höhe von CHF 10'000'000 angewendet werden, erfüllt nur das Unternehmen A die Voraussetzungen der online-Dienstleistungsbetriebsstätte. Sein steuerbarer Umsatz wird folglich CHF 60'000'000 betragen. Im Gegensatz dazu beträgt der steuerbare Umsatz des Unternehmens B CHF 70'000'000, weil das Unternehmen B die Voraussetzungen der online-Dienstleistungsbetriebsstätte nicht erfüllt. Auf den ersten Blick liegt eine Ungleichbehandlung nicht vor.

Es liegt jedoch eine Ungleichbehandlung gegenüber dem Unternehmen A vor. Beide Unternehmen haben online CHF 30'000'000 verdient, doch untersteht nur das Unternehmen A der Besteuerung des Umsatzes aus den online (Rechts-)Geschäften.

Die Anwendung der 50%-Schwellenwert und des absoluten Betrags in Höhe von CHF 10'000'000 ist daher für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft nicht geeignet.

#### **e) Die Anwendung eines absoluten Schwellenbetrags**

Wird ein Startup-Unternehmen der digitalen Wirtschaft aufgrund des online-Geschäfts in zu vielen Ländern besteuert, kann sich dies innovationshemmend auswirken. Wenig effizient fällt auch die Besteuerung von Bagatellfällen aus. Deshalb bietet sich die Anwendung einer absoluten Betragsschwelle als geeignete Lösung für beide Problemfelder an. Dieser absolute Betrag lässt sich aus der Überlegung herleiten, dass die Nutzer die Dienstleistungserbringer sind. Beim absoluten Betrag geht es nicht darum, welchen Wert die geleistete Arbeit bzw. die digitalen Dienstleistungen in Form von Daten, Aufmerksamkeit darstellen, sondern wie viel Umsatz die online tätigen Unternehmen damit generiert haben. Die Wahl der absoluten Betragsschwelle drängt sich auch aus Gleichbehandlungsgrundsätzen auf. Es ist unstrittig, dass der gesamte Umsatz eines Unternehmens nicht nur durch die Nutzer erwirtschaftet wird. Diese Unternehmen verfügen auch über eine Vielzahl von Mitarbeiter, die im Bereich Vertrieb und Marketing tätig sind und die auch zur Erwirtschaftung der Einkünfte beitragen. Gestützt auf diesen Gedankengang schlage ich wiederum einen absoluten Betrag in Höhe von CHF 10'000'000 vor. Auch in diesem Fall werden die rein internetbezogenen Unternehmen der Besteuerung unterstehen, während Bagatellfälle und Startup-Unternehmen verschont bleiben.

### **3.2 Der Begriff der online Dienstleistungsbetriebsstätte**

Gestützt auf die oben geschilderten Überlegungen könnte der Begriff der online-Dienstleistungsbetriebsstätte wie folgt lauten:

*«Eine Dienstleistungsbetriebsstätte liegt in einem Staat vor, wenn die in diesem Staat ansässigen Nutzer digitale Dienstleistungen einem online tätigen Unternehmen erbringen und der in diesem Staat erwirtschaftete Umsatz aus der Erbringung dieser digitalen Dienstleistungen innerhalb eines Geschäftsjahrs CHF 10'000'000 übersteigt.»*

### 3.3 Die Vereinbarkeit mit den Prinzipien von Ottawa

Das Konzept der online Dienstleistungsbetriebsstätte deckt sich mit sämtlichen Prinzipien von Ottawa. Die drei Hauptgeschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft werden gleichbehandelt (Prinzip der Neutralität). Des Weiteren ist der Schwellenwert genügend hoch, um Bagatellfälle auszuschliessen. (Prinzip der Effizienz).<sup>1376</sup> Da es sich bei der Betriebsstätte um ein seit Jahrzehnten bekanntes Prinzip handelt, zeigen sich auch bezüglich der Prinzipien der Verlässlichkeit und Verständlichkeit keine Probleme. Aufgrund der zeitlichen Grenzen spricht ferner das Konzept der online-Dienstleistungsbetriebsstätte auch für den Grundsatz der Wirksamkeit und Fairness. Der absolute Betrag in Höhe von CHF 10'000'000 deckt sich weiter mit dem Prinzip der Flexibilität im Lichte der heutigen bestehenden Geschäftsmodelle. Es ist nicht auszuschliessen, dass diese absolute Betragsschwelle aufgrund der rasanten Fortschritte der IKT sowie der unaufhaltsamen Entwicklung der digitalen Wirtschaft in einer nahen Zukunft obsolet wird. Einen Schwellenwert kann man objektiv kaum je exakt erklären. Er bleibt stets ein Stück weit willkürlich. Dennoch dient er der Rechtssicherheit und schafft schnell Klarheit. Dieser Gedankengang bezieht sich auf «*die Lehre der einfachen Problemlösungen*»,<sup>1377</sup> d.h. auf die Heuristik. In der Praxis ist es nicht möglich, alle Interessen in allen vorhandenen Fällen vollumfänglich zu decken. Infolgedessen beruft man sich auf die Heuristik, die bestimmt, dass die schnellste Lösung, die in möglichst vielen Fällen die Werte richtig setzt, zu Gesetz werden muss.<sup>1378</sup>

---

<sup>1376</sup> Dies sei bspw. der Fall, wenn die einer digitalen Präsenz zugeteilten Gewinne die steuerrechtlichen Befolgungskosten einer Betriebsstätte nicht abdecken können. Gleicher Ansicht ist auch die EU-COMMISSION, Richtlinie Digitale Wirtschaft, 9 f. und vorne, 174 f.

<sup>1377</sup> RUSCH, Leges 2012/3, 338.

<sup>1378</sup> RUSCH, Leges 2012/3, 338; Diese Ansicht wird auch von EPSTEIN vertreten, der dazu wie folgt ausführt: «*None the less even though there are some daunting exceptions, these rules do have the virtue of offering solutions for 90 to 95 percent of all possible situations. Never ask for more from a legal system. The effort to clean up the last 5 percent of the cases leads to an unravelling of the legal system insofar as it governs the previous 95 percent*» (EPSTEIN, 53).



#### 4. Zusammenfassung

Von allen untersuchten Vorschlägen zur Bewältigung der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft erscheint die Anpassung des Konzepts der Dienstleistungsbetriebsstätte als eine der praktikabelsten Optionen.<sup>1379</sup> Das Konzept der Dienstleistungsbetriebsstätte entspricht am besten den Eigenschaften und Geschäftsmodellen der digitalen Wirtschaft und trägt den Nutzern und dem Marktstaat Rechnung. Im Gegensatz zum geltenden Konzept der Dienstleistungsbetriebsstätte ist allerdings nicht das Unternehmen massgeblich, sondern der Nutzer. Die Rechtfertigung der These, wonach die Nutzer den Unternehmen der digitalen Wirtschaft eine Dienstleistung erbringen, stützt sich auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, auf den Begriff der digitalen Dienstleistung der EU-Kommission und auf die Tatsache, dass das Vorliegen einer Dienstleistung immer dann zu bejahen ist, wenn eine Tätigkeit im Interesse eines Dritten erfolgt. Die Subsumtion dieser Begriffe bzw. Bedingungen hat gezeigt, dass die von den Nutzern geleistete Arbeit eine Dienstleistung darstellt.<sup>1380</sup> Auf Basis dieser Überlegungen kristallisierte sich das Konzept der online-Dienstleistungsbetriebsstätte heraus, mitsamt speziellen Kriterien und Schwellenwerten für eine effiziente Anwendung. Gestützt darauf lässt sich folgender Begriff der online-Dienstleistungsbetriebsstätte festhalten:<sup>1381</sup>

*«Eine Dienstleistungsbetriebsstätte liegt in einem Staat vor, wenn die in diesem Staat ansässigen Nutzer digitale Dienstleistungen einem online tätigen Unternehmen erbringen und der in diesem Staat erwirtschaftete Umsatz aus der Erbringung dieser digitalen Dienstleistungen innerhalb eines Geschäftsjahrs CHF 10'000'000 übersteigt.»*

---

<sup>1379</sup> Vorne, 228 ff.

<sup>1380</sup> Vorne, 233 ff.

<sup>1381</sup> Vorne, 243 f.

## IV. Das Problem der Gewinnzuordnung

### 1. Einführung

Das internationale Steuerrecht sieht bei der Gewinnabgrenzung von Betriebsstätten die Anwendung von Gewinnzuordnungsregeln auf Basis der Funktionsanalyse und des Fremdvergleichsgrundsatzes vor.<sup>1382</sup> Dabei wird für die Gewinnzuteilung auf dem Gebiet der digitalen Wirtschaft die Ansicht vertreten, dass weder die Gewinnzuordnungsregeln auf Basis der Funktionsanalyse und des Fremdvergleichsgrundsatzes noch die Verrechnungspreisleitlinien anwendbar sind.<sup>1383</sup> Als Beispiel dafür lässt sich die Einführung einer digitalen Betriebsstätte anführen.<sup>1384</sup> Dieser könnte kein Gewinn zugeteilt werden, weil die Durchführung der Funktionsanalyse zum Ergebnis führen würde, dass es der digitalen Betriebsstätte an relevanten (Personal-)Funktionen mangelt.<sup>1385</sup> Demzufolge haben u.a. die OECD sowie HONGLER und PISTONE andere Gewinnausscheidungsmethoden erarbeitet. Während die OECD die Anwendung einer formelbasierten Gewinnaufteilung oder die Zuweisung von fiktiven Gewinnen auf der Basis von bestimmten Annahmen vorschlägt,<sup>1386</sup> plädieren HONGLER und PISTONE für die Anwendung einer modifizierten Gewinnaufteilungsmethode.<sup>1387</sup> Die EU-Kommission sieht eine Erweiterung der Gewinnzuordnungskriterien vor.<sup>1388</sup> Diese Methoden sind jedoch mit einer Reihe von Schwierigkeiten verbunden: U.a. können sie zu einer Ungleichbehandlung zwischen herkömmlichen und rein digitalen Unternehmen führen.<sup>1389</sup>

---

<sup>1382</sup> OECD, Final Report – Action 1, 111; FEHLING, IStR 2015, 799; ausführlicher zu den Gewinnabgrenzungsmethoden siehe u.a. BRÜLISAUER, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar IStR, Art. 7 OECD-MA.

<sup>1383</sup> Vorne, 153 f., 187 und 189 f.

<sup>1384</sup> Vorne, 155.

<sup>1385</sup> OECD, Final Report – Action 1, 111; FEHLING, IStR 2015, 799; MITTERLEHNER, SWI 2016, 63.

<sup>1386</sup> Vorne, 155 f.

<sup>1387</sup> Vorne, 187.

<sup>1388</sup> Vorne, 174 ff.

<sup>1389</sup> Vorne, 155.

Als Alternative zu diesen Methoden lässt sich die Gewinnzuordnung auf Basis der Frequenzmethode anführen. Der folgende Abschnitt erklärt diese Methode anhand des Bundesgerichtsurteils vom 11. November 1915. Dieses Urteil hat sich mit der Besteuerung der Dampfschiffgesellschaft des Vierwaldstättersees auseinandergesetzt.<sup>1390</sup>

## 2. Die Gewinnzuordnung auf Basis der Frequenzmethode

### 2.1 Sachverhalt

Die Dampfschiffgesellschaft des Vierwaldstättersees ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Luzern. Sie ist auf dem Gebiet der fünf Seeuferkantone Luzern, Schwyz, Uri, Obwalden und Nidwalden tätig. Um ihre Geschäftstätigkeit betreiben zu können, benutzt sie 45 Dampfschiffstationen mit Landungsbrücken und teilweise weiteren Stationseinrichtungen.<sup>1391</sup> Mit Urteil vom 28. September 1898 hat das Bundesgericht das ausschliessliche Besteuerungsrecht dem Kanton Luzern zugewiesen und die vier Urkantone ausgeschlossen. Gestützt auf die neue Doppelbesteuerungspraxis des Bundesgerichts treten im Jahr 1914 die vier Urkantone erneut als Steueransprecher auf. Schwyz, Uri, Obwalden und Nidwalden machen einen Besteuerungsanspruch in Höhe von CHF 3'800'000 Vermögen und CHF 200'000 Einkommen vor der Finanzdirektion Uri geltend. Die beantragten Beiträge sollen dann nach «den verhältnismässigen Hoheitsanteilen der Uferkantone am Seegebiet» aufgeteilt werden. Gegen diese Ansprüche ergreift die Dampfschiffgesellschaft den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht.

---

<sup>1390</sup> BGE 41 I 423.

<sup>1391</sup> Dazu wird im Sachverhalt folgendes ausgeführt: «[...] dass sie mit ihren Dampfschiffen den See befahre und an den Landungsbrücken die Passagiere und Güter ein- und auslade. Neben den Landungsbrücken, die bei den grösseren Stationen eine Ueberdachung, eine Wartehalle und einen Raum für die ankommenden und abgehenden Güter hätten, bestehe in Luzern und Flüelen je eine Billetaushabe. Für die Bedienung der Landungsstellen seien 1 bis 4 Brückenwarte vorhanden, welche die Stege an die Schiffe heranzuschieben und zurückzuziehen und die Brücken in stand zu halten hätten. Das Ein- und Ausladen der Güter geschehe durch die Schiffsmannschaft.»

## 2.2 Erwägungen

Gegen die Besteuerungsansprüche der vier Urkantone bringt die Dampfschiffgesellschaft u.a. vor, dass eine Aufteilung nach «den verhältnismässigen Hoheitsanteilen der Uferkantone am Seegebiet» nicht zu befürworten sei, denn:

«[...] die Seefläche sei nicht eine ständige körperliche Anlage oder Einrichtung [...], und die Länge der auf dem See befahrenen Strecke sei auch nicht abhängig von der Grösse der zum einzelnen Kanton gehörenden Fläche».

Aus diesem Grund:<sup>1392</sup>

«[...] werde vielmehr die Verteilung des Besteuerungsrechts **nach dem auf die sämtlichen Stationen jedes Kantons entfallenden Gesamtverkehr beantragt** [spricht: Personenfrequenz, d.h. ein- und austiegende Personen]». <sup>1393</sup>

Das Bundesgericht befürwortet die Zuteilung der Gewinne auf der Basis der Frequenzmethode. Es zieht in Erwägung, dass der Reingewinn «nach der verhältnismässigen Bedeutung jedes beteiligten Kantonsgebiets für den Gesamtbetrieb zu verteilen [...]» ist.<sup>1394</sup> Unter dem Begriff «verhältnismässige Bedeutung» versteht das Bundesgericht den «auf jeden Kanton entfallenden Verkehr, wie er durch die Personenfrequenz und den Gepäck- und Güterumsatz der sämtlichen Stationen jedes Kantonsgebietes dargestellt wird». <sup>1395</sup>

Das Bundesgericht kommt somit zum Schluss, dass neben dem Kanton Luzern auch die vier Urkantone Schwyz, Uri, Obwalden und Nidwalden berechtigt sind, ihre Besteuerungsrechte auszuüben. <sup>1396</sup>

---

<sup>1392</sup> BGE 41 I 423, E. 3b.

<sup>1393</sup> Hervorhebung hinzugefügt.

<sup>1394</sup> BGE 41 I 423, E. 3b.

<sup>1395</sup> BGE 41 I 423, E. 3b.

<sup>1396</sup> BGE 41 I 423, Urteil.

## 2.3 Würdigung

Das Urteil der Dampfschiffgesellschaft des Vierwaldstättersees weist enge Ähnlichkeiten mit der Welt der digitalen Wirtschaft auf. Einer der bedeutendsten Sätze, der diese Ähnlichkeit zeigt, ist Folgender:<sup>1397</sup>

*«[...] die Seefläche sei nicht eine ständige körperliche Anlage oder Einrichtung [...], und die Länge der auf dem See befahrenen Strecke sei auch nicht abhängig von der Grösse der zum einzelnen Kanton gehörenden Fläche.»*

Das Cyberspace lässt sich mit dem Vierwaldstättersee gut vergleichen. Er ist weder eine ständige körperliche Anlage noch eine Einrichtung. Deutliche staatliche Grenzen sind (fast) unbestimmbar. Eine analoge Anwendung der Frequenzmethode auf dem Gebiet der digitalen Wirtschaft scheint somit zu passen. Wie oben dargelegt, stellen die Nutzer einen Teil der unternehmerischen Infrastruktur sowie die wesentliche digitale Präsenz in einem Staat dar. Die Gesamtzahl der sich in einem Staat befindenden jährlichen Nutzer eines online tätigen Unternehmens kann als Basis für die Zuteilung der Gewinne zwischen sämtlichen betroffenen Staaten betrachtet werden. Eine andere Option wäre ein Bezug auf die in dem betroffenen Staat erhobenen Daten. Fraglich ist, wie der umfangreiche Datenzufluss bemessen bzw. bestimmt werden kann. Die Anwendung der Blockchain-Technologie<sup>1398</sup> oder der Einbezug der Daten in die Bilanz bzw. in die Erfolgsrechnung könnten dazu dienen, dieses Problem zu lösen. Man kann von einer Art *«Personen- bzw. Datenverkehr»* sprechen.

---

<sup>1397</sup> BGE 41 I 423, Sachverhalt.

<sup>1398</sup> Unter dem Begriff der Blockchain-Technologie versteht man *«eine Datenbank zur Speicherung von Daten, Informationen und Dokumenten. Damit lassen sich Transaktionen und komplizierte Abläufe durchführen, verifizieren und automatisieren»* (KALTOFEN THOMAS, Die Grundlagen von Blockchain, Hintergründe und Anwendungsszenarien, abrufbar unter: <<https://www.computerwoche.de/a/die-grundlagen-von-blockchain,3330054>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018). Diese Technologie kann somit dazu dienen, die Datentransaktionen bzw. den Datenzufluss zu kontrollieren und folglich zu bemessen. Es muss auch beachtet werden, dass diese Technologie hochsicher ist (ausführlicher dazu u.a. KALTOFEN THOMAS, Die Grundlagen von Blockchain, Hintergründe und Anwendungsszenarien, abrufbar unter: <<https://www.computerwoche.de/a/die-grundlagen-von-blockchain,3330054>>, letzter Besuch am 30. Juni 2018).

## Kapitel 4: Zusammenfassung des dritten Teils

Die Eigenschaften der digitalen Wirtschaft machen einen neuen Begriff der Quelle notwendig. Dies ergibt sich aus der Tatsache, dass die herkömmliche Definition der Quelle die Eigenschaften der digitalen Wirtschaft, die Innovationen und Fortschritte der IKT und die neuen Geschäftsmodelle ausser Acht lässt.<sup>1399</sup> In diesem Zusammenhang wurde gezeigt, dass Daten den neutralen und gemeinsamen Nenner der digitalen Wirtschaft und die faktische Voraussetzung für das (Fort-)Bestehen eines Unternehmens der digitalen Wirtschaft bilden. Daten sind der Treibstoff der gesamten digitalen Wirtschaft.<sup>1400</sup> Die Fähigkeit zur Wertschöpfung und Erzielung der Einkünfte steht jedoch nur den Menschen zu. Wirtschaftsgüter können nur durch die Handlung einer Person einen Mehrwert erhalten, denn sie sind aus eigenem Antrieb nicht in der Lage, Einkünfte zu erzielen. Diese Anforderung lässt sich mit dem Phänomen des *«free labour»* bzw. der *«unconscious contributions»* erfüllen.<sup>1401</sup> Die Nutzer sind für die digitale Wirtschaft entscheidend – durch die (un-)bewusste Übergabe ihrer Daten, durch ihre Aufmerksamkeit, durch das Angebot ihrer eigenen Person auf dem Markt, durch ihr eigenes Verkäuferhandeln. Die These, dass die Nutzer das intellektuelle Element für die Erwirtschaftung der Einkünfte sind, ist daher gerechtfertigt.<sup>1402</sup> Mit anderen Worten bilden die Nutzer einen steuerrechtlichen Anknüpfungspunkt bzw. eine wesentliche digitale Präsenz. Gestützt auf diese Überlegungen lautet der neue Begriff der Quelle wie folgt:<sup>1403</sup>

*«Die Quelle der Einkünfte befindet sich an jenem Ort, an dem die Nutzer zur Erarbeitung und Erwirtschaftung der Einkünfte beitragen.»*

Die digitale Wirtschaft macht keinen Paradigmenwechsel in der Steuerrechtsordnung erforderlich. Für die Besteuerung der Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft brau-

---

<sup>1399</sup> Vorne, 213 ff.

<sup>1400</sup> Vorne, 215 ff.

<sup>1401</sup> Vorne, 217 ff.

<sup>1402</sup> Vorne, 220 ff.

<sup>1403</sup> Vorne, 225 f.

chen die Konzepte des internationalen Steuerrechts nur eine Anpassung an die Bedürfnisse und Anforderungen der digitalen Wirtschaft. Von allen untersuchten Vorschlägen zur Bewältigung der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft erscheint die Anpassung des Begriffs der Dienstleistungsbetriebsstätte als eine der praktikabelsten Optionen.<sup>1404</sup> Das Konzept der Dienstleistungsbetriebsstätte entspricht am besten der digitalen Wirtschaft, deren Eigenschaften und Geschäftsmodellen und trägt den Nutzern sowie dem Marktstaat Rechnung. Im Gegensatz zum geltenden Konzept der Dienstleistungsbetriebsstätte ist allerdings nicht das dienstleistende Unternehmen, sondern der Nutzer massgeblich. Die These, wonach die Nutzer den Unternehmen der digitalen Wirtschaft eine Dienstleistung erbringen, stützt sich auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, auf den Begriff der digitalen Dienstleistung der EU-Kommission und auf die Tatsache, dass das Vorliegen einer Dienstleistung immer zu bejahen ist, wenn sie im Interesse eines Dritten erbracht wird. Die Subsumtion dieser Begriffe bzw. Bedingungen hat gezeigt, dass die von den Nutzern geleistete Arbeit eine Dienstleistung darstellt.<sup>1405</sup> Gestützt auf diese Überlegungen lässt sich das Konzept der online-Dienstleistungsbetriebsstätte mitsamt entsprechenden Kriterien und Schwellenwerten entwickeln. Auf deren Basis lässt sich folgender Begriff der online Dienstleistungsbetriebsstätte formulieren:<sup>1406</sup>

*«Eine Dienstleistungsbetriebsstätte liegt in einem Staat vor, wenn die in diesem Staat ansässigen Nutzer digitale Dienstleistungen einem online tätigen Unternehmen erbringen und der in diesem Staat erwirtschaftete Umsatz aus der Erbringung dieser digitalen Dienstleistungen innerhalb eines Geschäftsjahrs CHF 10'000'000 übersteigt.»*

Die Gewinnzuordnung auf die jeweiligen Staaten soll nach der Frequenzmethode erfolgen. Ausgangspunkt dieser Überlegung bildete das Urteil des Bundesgerichts vom 11. November 1915 betreffend die Dampfschiffgesellschaft des Vierwaldstättersees.<sup>1407</sup> Der Vergleich des Cyberspace mit dem Vierwaldstättersee hat sich dabei als passend

---

<sup>1404</sup> Vorne, 205 ff., 211, 228 ff.

<sup>1405</sup> Vorne, 233 ff.

<sup>1406</sup> Vorne, 243 f.

<sup>1407</sup> Vorne, 247 ff.

erwiesen, denn beide bilden weder eine ständige körperliche Anlage noch eine Einrichtung. Deutliche staatliche Grenzen fehlen.<sup>1408</sup> Dementsprechend ist die im Urteil geschilderte Lösung zur Zuteilung der Gewinne auf der Basis der Frequenzmethode analog auf das Gebiet der digitalen Wirtschaft anwendbar.<sup>1409</sup> Der Vorschlag lautet deshalb, die Gesamtzahl der sich in einem Staat befindenden jährlichen Nutzer eines online tätigen Unternehmens als Bemessungsgrundlage für die Zuteilung der Gewinne zwischen sämtlichen betroffenen Staaten anzuwenden. Als weitere mögliche Option wurde ein Bezug auf die in dem betroffenen Staat erhobenen Daten genannt. Die Anwendung der Blockchain-Technologie oder der Einbezug der Daten in die Bilanz bzw. in die Erfolgsrechnung wurde schliesslich als Lösung des Problems der Bemessung des Datenzuflusses angesehen.

---

<sup>1408</sup> Vorne, 249 f.

<sup>1409</sup> Vorne, 249 f.



## TEIL 4: ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE

Die vorliegende Arbeit hat sich mit den Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft auseinandergesetzt. Nachdem im ersten Teil die Grundlagen der digitalen Wirtschaft sowie die grundlegenden Prinzipien des internationalen Steuerrechts untersucht und bewertet worden sind, ist der zweite Teil den gegenwärtigen Lösungsvorschlägen in Lehre und Praxis zur Bewältigung der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft nachgegangen. Anschliessend wurde im dritten Teil ein neuer Begriff der Quelle formuliert sowie ein neues Besteuerungsmodell in Form einer online-Dienstleistungsbetriebsstätte vorgeschlagen. Berücksichtigung fand schliesslich das Problem der Gewinnzuordnung.

Die Ergebnisse dieser Untersuchung lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Seit jeher ist die Wahl des Welteinkommensprinzips oder des Quellenprinzips umstritten. Die Frage, nach welchem Prinzip das Besteuerungsrecht konkurrierender Steuergewalten zugewiesen und gegeneinander abgegrenzt werden kann, ist in Lehre und Praxis offen und bedarf folglich der Klärung. Von Bedeutung ist, dass die Beantwortung dieser Frage nicht nur das Steuerrecht, sondern auch das allgemeine Völkerrecht sowie die Volkswirtschaft betrifft. Heutzutage wird der Parallelismus zwischen Welteinkommensbesteuerung eines Ansässigen und Quellenbesteuerung eines Nichtansässigen von (fast) allen staatlichen Steuersystemen vorgesehen und durchgesetzt. Während für das Welteinkommensprinzip die persönlichen Beziehungen zu einem Staat massgebend sind, bezieht sich die Besteuerung nach dem Quellenprinzip auf die Herkunft der Einkünfte.
- Wollen die Staaten ihre Besteuerungsansprüche auch auf ausländische Wirtschaftsvorgänge und Vermögenswerte erstrecken, muss eine genügend enge inländische Anknüpfung zwischen der Steuergewalt und dem Steuersubjekt oder dem Steuerobjekt bestehen (sog. «*genuine Link*»). Sollte eine natürliche Person keine sinnvolle Anknüpfung zum steuernden Staat haben, kann der betroffene Staat seine Besteuerungshoheit nicht geltend machen. Von wesentlicher Bedeutung ist, dass weder aus völker- noch aus steuerrechtlicher Sicht

der Begriff der sinnvollen Anknüpfung klar definiert ist. Nichtsdestotrotz stellt die Lehre des «*genuine Link*» einen unabdingbaren Grundsatz des allgemeinen Völkerrechts dar. Die Verletzung dieses Prinzips könnte zum Zusammensturz der gesamten rechtlichen Ordnung führen. Es steht jedoch ausser Zweifel, dass die Lehre des «*genuine Link*» an die Innovationen und Fortschritte der IKT und somit an die unaufhaltsame Verbreitung der digitalen Wirtschaft angepasst werden muss.

- Die Schilderung und Bewertung der Grundsätze der Steuergerechtigkeit, der Steuereffizienz und der Steuerneutralität als steuer- und wirtschaftspolitische Orientierungsprinzipien hat zum Ergebnis geführt, dass auf dem Gebiet der digitalen Wirtschaft ein Vorrang der Besteuerung im Quellenstaat nach Massgabe des Quellenprinzips zu befürworten ist.
- Der herkömmliche Begriff der Quelle bedarf jedoch der Anpassung an die digitale Wirtschaft, denn er ist nicht mehr adäquat und aktuell. Die bisherige Definition der Quelle entspricht einer wirtschaftlichen Welt, in der die tatsächliche physische Präsenz eine massgebende Rolle spielt, um sowohl Handel zu treiben als auch Leistungen zu erbringen. Die Eigenschaften der digitalen Wirtschaft, die Innovationen und Fortschritte der IKT und die neuen Geschäftsmodelle werden in den herkömmlichen Begriff der Quelle nicht einbezogen. Der herkömmliche Quellenbegriff lässt weiter ausser Acht, dass die digitale Wirtschaft eine *mitwirkende Wirtschaft* ist. Die Nutzer bilden darin Teil eines «*ecosystem enabling a continuous, symbiotic and reciprocal relationship of value exchange*.» Dies führt dazu, dass die Wertschöpfung nicht nur auf der Angebotsseite, sondern auch im Marktstaat stattfindet. Bemerkenswert ist ausserdem, dass ein Unternehmen, das Güter oder (Dienst-)Leistungen entweder über eine digitale Präsenz im Internet vertreibt oder solche direkt interaktiv im Internet anbietet, dies nur tun kann, wenn im Marktstaat eine gewisse Infrastruktur vorhanden ist.
- Die Daten sind der gemeinsame und neutrale Nenner der digitalen Wirtschaft. Die Erziehung der Einkünfte steht in einem engen Zusammenhang mit dem menschlichen Handeln, denn Wirtschaftsgüter können nur durch die Handlung einer Person Mehrwert erhalten. Aus eigenem Antrieb sind sie dazu nicht

in der Lage. Die Daten kommen von den Nutzern. Die Nutzer sind das intellektuelle Element, das für die internetbezogenen Unternehmen erforderlich ist, um Wertschöpfung zu verwirklichen sowie Einkünfte zu erzielen.

- Durch die (un-)bewusste Übergabe ihrer Daten, durch ihre Aufmerksamkeit, durch das Angebot der eigenen Person, durch das eigene Verkäuferverhalten und durch den Erwerb von Produkten und (Dienst-)Leistungen sind die Nutzer für die Unternehmen der digitalen Wirtschaft entscheidend. Die Nutzer bilden somit einen steuerrechtlichen Anknüpfungspunkt bzw. eine wesentliche digitale Präsenz.
- Aus dem Dargelegten ergibt sich folglich folgender Quellenbegriff: *«Die Quelle der Einkünfte befindet sich an jenem Ort, an dem die Nutzer zur Erarbeitung und Erwirtschaftung der Einkünfte beitragen.»*
- Ein Paradigmenwechsel der Steuerrechtsordnung ist nicht erforderlich. Das Betriebsstättenkonzept kann der Besteuerung der digitalen Wirtschaft dienen. Dies setzt jedoch deren Anpassung voraus – an die Bedürfnisse der Digitalisierung und insbesondere an die Anforderung, dass die digitale Wirtschaft eine mitwirkende Wirtschaft ist, die die Nutzer in den Vordergrund stellt. Von allen Betriebsstättenarten stellt einzig das heute geltende Konzept der Dienstleistungsbetriebsstätte einen optimalen Ausgangspunkt für die Erarbeitung eines Besteuerungsmodells für die digitale Wirtschaft dar.
- Nach geltendem Konzept der Dienstleistungsbetriebsstätte sind die Unternehmen als Dienstleistungsbetrieb einzustufen, wenn sie eine Dienstleistung in einem anderen Staat erbringen. Das Konzept der Dienstleistungsbetriebsstätte auf dem Gebiet der digitalen Wirtschaft bezieht sich dagegen auf den Gedanken, dass die Nutzer die Dienstleistungserbringer sind. Durch die Dienstleistungserbringung schaffen die Nutzer eine wesentliche digitale Präsenz für das Unternehmen und bewirken somit die Entstehung einer Dienstleistungsbetriebsstätte im Quellenstaat.
- Die von den Nutzern geleistete Arbeit in Form der (un-)bewussten Übergabe der persönlichen Daten, der Aufmerksamkeit für Werbung, des Angebots der eigenen Person «auf dem Markt», des eigenen Verkäuferverhaltens und des für

den Erwerb von Waren und (Dienst-)Leistungen ausgegebenen Geldes stellen digitale Dienstleistungen dar. Gestützt auf diese Überlegungen entstehen das Konzept der online-Dienstleistungsbetriebsstätte mitsamt den entsprechenden Kriterien und Schwellenwerten.

- Aus dem Dargelegten ergibt sich folglich folgender Begriff der online-Dienstleistungsbetriebsstätte: *«Eine Dienstleistungsbetriebsstätte liegt in einem Staat vor, wenn die in diesem Staat ansässigen Nutzer digitale Dienstleistungen einem online tätigen Unternehmen erbringen und der in diesem Staat erwirtschaftete Umsatz aus der Erbringung dieser digitalen Dienstleistungen innerhalb eines Geschäftsjahrs CHF 10'000'000 übersteigt.»*
- Das Problem der Gewinnzuordnung kann durch die Einführung der Gewinnzuordnung auf Basis der Frequenzmethode gelöst werden. Die Gesamtzahl der sich in einem Staat befindenden jährlichen Nutzer eines online tätigen Unternehmens oder die in dem betroffenen Staat erhobenen Daten können die Bemessungsgrundlage für die Zuteilung der Gewinne zwischen sämtlichen betroffenen Staaten darstellen. Die Anwendung der Blockchain-Technologie oder der Einbezug der Daten in die Bilanz bzw. in die Erfolgsrechnung wird schliesslich als Lösung des Problems der Bemessung des Datenzuflusses vorgeschlagen.

## **Elisabetta Pfister – Lebenslauf**

Ich wurde am 5. Oktober 1986 in Mendrisio geboren. Meine Jugend verbrachte ich im Tessin. Ich besuchte das Gymnasium Pontificio Collegio Gallio in Como (IT), wo ich 2006 das Maturitätszeugnis mit Schwerpunkten Latein und Altgriechisch erlangte.

Ich studierte Rechtswissenschaft an der Universität Zürich. Das Studium schloss ich im Frühling 2014 mit dem Master of Law ab. Von 2014 bis 2017 war ich wissenschaftliche Assistentin am Lehrstuhl für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht von Prof. Dr. Madeleine Simonek und verfasste meine Dissertation. Zurzeit absolviere ich die Ausbildung zur eidgenössisch diplomierten Steuerexpertin. Seit 2018 bin ich als Steuerberaterin bei Tax Partner AG Zürich tätig und konzentriere mich auf die Steuerberatung von internationalen Unternehmungen und Privatpersonen.